DIE PROBLEMATIK DER BELASTUNG DES BEHERBERGUNGSGEWERBES DURCH BESITZSTEUERN UND DEREN EINFLUSS AUF DIE ERHALTUNG DER UNTERNEHMENSSUBSTANZ

Eberhard Gugg

München

1968

Die Problematik der Belastung des Beherbergungsgewerbes durch Besitzsteuern und deren Einfluß auf die Erhaltung der Unternehmenssubstanz

Inaugural - Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen Staatswirtschaftlichen Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität
zu München

vorgelegt von
Eberhard Gugg

1968

UNIV.
LEIDEN
BIBL.

Referent: Prof. Hintner
Korreferent: Prof. Scherpf
Tag der mündlichen Prüfung: 22.7.1968

Fotodruck: Mikrokopie GmbH, 8 München 22, Bruderstraße 9

Vorwort

Aufgabe der vorliegenden Arbeit ist es, die Problematik der Belastung des Beherbergungsgewerbes durch Besitzsteuern aufzuzeigen. Diese Aufgabenstellung machte eine Zweiteilung der Arbeit erforderlich.

Im ersten Teil wird die theoretische Konzeption der Besitzsteuern und die Berücksichtigung der speziellen Belange der Beherbergungsunternehmen analysiert; der zweite Teil stellt einen Versuch dar, den tatsächlichen Einfluß der Besitzsteuern auf die Regeneration der Substanz von Beherbergungsunternehmen empirisch nachzuweisen. Zuerst erfolgt jedoch, nach der Darstellung der Bedeutung des Fremdenverkehrs in Deutschland, eine Abhandlung der verschiedenen Unternehmenserhaltungstheorien und der damit verbundenen Probleme.

Meinem verehrten Lehrer, Herrn Professor Dr. O. Hintner, möchte ich an dieser Stelle für die Überlassung des Themas sowie für mancherlei Anregungen danken, welche ich in seinen Übungen und Seminaren erhalten habe. Dank schulde ich auch Herrn Professor Dr. P. Scherpf für wertvolle Hinweise sowie Herrn Dr. A. Koch, der mich in vielfältiger Weise bei der Abfassung meiner Arbeit unterstützte.

Inhaltsverzeichnis

Seite

Einleitung

A. Die Substanzerhaltung und deren besondere Probleme im Beherbergungsgewerbe 1

I. Der Fremdenverkehr in Deutschland im Stichjahr 1964 und Darstellung des empirischen Materials 1

1) Das Beherbergungsgewerbe 1

2) Fremdenübernachtungen und Kapazitätsauslastung 4

3) Die Einteilung des Beherbergungsgewerbes nach seinem Standort 8

4) Darstellung des Materials 9

II. Arten der Unternehmenserhaltung und Darstellung des Problems Scheingewinn und echter Gewinn 11

1) Begriff der Unternehmenserhaltung 11

2) Arten der Unternehmenserhaltung 13

21) Allgemeine Darstellung der Erhaltungstheorien 13

22) Leistungsäquivalente und entwicklungsadäquate Unternehmenserhaltung als spezielle Erhaltungstheorie 16

221) Begründung der Substanzerhaltung 16

222) Inhalt der leistungsäquivalenten und entwicklungsadäquaten Substanzerhaltung 21

3) Das Problem Scheingewinn und echter Gewinn 24

III. Entstehung und Ausmaß der Scheingewinne im Beherbergungsunternehmen 32

1) Entstehungsursache Wiederbeschaffungspreise 32

2) Entstehungsursache technischer Fortschritt 39

3) Entstehungsursache Bedarfswandel 41

Seite

B. Die Belastung des Beherbergungsunternehmens durch Besitzsteuern und deren möglicher Einfluß auf die Substanz 44

I. Die nominelle Belastung des Beherbergungsunternehmens durch Besitzsteuern 44

1) Die Abgrenzung der Besitzsteuern 44

2) Die Besteuerungsgrundlage Vermögen 45

21) Die Grundsteuer 49

22) Die Gewerbekapitalsteuer 55

23) Die Lastenausgleichsabgaben 57

24) Die Vermögensteuer 60

25) Die Erbschaftsteuer 61

26) Abschließende Beurteilung 63

3) Die Besteuerungsgrundlage Ertrag 64

31) Die Einkommen- und Körperschaftsteuer 66

32) Die Gewerbeertragsteuer 67

II. Die Finanzierungswirkung der Abschreibung, ihre Bedeutung im Hinblick auf die Substanzerhaltung und die steuerrechtlichen Abschreibungsmöglichkeiten im Beherbergungsgewerbe 68

1) Kapitalfreisetzung und Kapazitätsausweitung als Gegengewicht zu Preissteigerungen 68

2) Die Kapazitätsausweitung bei linearer Abschreibung 70

3) Die Kapazitätsausweitung bei degressiver Abschreibung 72

4) Steuerrechtliche Möglichkeiten der Abschreibung im Beherbergungsgewerbe 76

41) Absetzung für Abnutzung 76

42) Die wirtschaftliche und technische Nutzungsdauer des Betriebs 81

43) Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung 85

44) Teilwertabschreibung 88

45) Geringwertige Wirtschaftsgüter 91

46) Sonstige steuerliche Möglichkeiten 96

Seite

5) Steuerrechtliche Behandlung der Instandhaltungen 96

51) Der Umfang der Instandhaltungen im Beherbergungsunternehmen 96

52) Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand 98

53) Möglichkeit der Bildung von Instandhaltungsrückstellungen 101

6) Abschließende Zusammenfassung 104

III. Die Berücksichtigung der Besitzsteuern in der Kalkulation der Beherbergungsunternehmen 105

1) Die Kostennatur der Besitzsteuern 105

2) Die Kalkulation der Beherbergungsbetriebe 107

Die Praktikabilität von Substanzrechnungen und die Möglichkeit des Ausweises des Besitzsteuereinflusses, dargestellt am Beispiel von Beherbergungsunternehmen 113

I. Methodische Probleme der Praktikabilität 113

1) Abhängigkeit der Ermittlungsart vom Standort des Analytikers 113

2) Die Substanzrechnung des internen Analytikers 114

21) Probleme der Feststellung des leistungsäquivalenten Aufwands 114

22) Die Ermittlung der Substanz durch die Umbewertung des Jahresabschlusses 118

23) Die Ermittlung der Substanz mit Hilfe des Ertragswertes 121

3) Die Substanzrechnung des externen Analytikers 123

31) Die Aussagefähigkeit der externen Analyse 123

32) Ermittlung der Substanzerhaltung mit Hilfe der Veränderungsrechnung 128

Seite

II. Branchenbedingte Probleme der Praktikabilität 133

III. Darstellung des Besitzsteuereinflusses auf die Regeneration der Beherbergungsunternehmen 137

1) Prämissen für die praktische Durchführung der externen Substanzrechnung bei Beherbergungsbetrieben 137

11) Quantitative und qualitative Leistungsidentität 137

12) Die Auswahl des Untersuchungszeitraumes 140

2) Der erfaßbare Einfluß der Besitzsteuern 143

21) Die Besitzsteuern als spezieller Einflußfaktor 143

22) Die erfaßbaren Besitzsteuern 144

3) Die Ergebnisse 148

31) Beherbergungsunternehmungen in Großstädten 148

311) Finanzierung der Ersatzinvestitionen durch Abschreibungen 149

312) Finanzierung der Ersatzinvestitionen durch Abschreibungen und Gewinne 151

313) Finanzierung der Besitzsteuern durch interne Finanzierungsmittel 153

32) Beherbergungsunternehmungen in saisonabhängigen Fremdenverkehrsorten 155

321) Finanzierung der Ersatzinvestitionen durch Abschreibungen 156

322) Finanzierung der Ersatzinvestitionen durch Abschreibungen und Gewinne 158

323) Finanzierung der Besitzsteuern durch interne Finanzierungsmittel 160

Abschließende Betrachtung 162

Einleitung

Der "Sinn aller betrieblichen Betätigung besteht darin, Güter materieller Art zu produzieren oder Güter immaterieller Art bereitzustellen".[1] Mit dieser Definition kennzeichnet Gutenberg den Betrieb.

Steht dieser Betrieb in einer Verkehrswirtschaft und erfüllt er die drei Kriterien: Autonomieprinzip, erwerbswirtschaftliches Prinzip und Alleinbestimmung, so wird er Unternehmung genannt.

Da die Unternehmung außer einer Einkommensquelle zugleich auch Kapitalanlage und Arbeitsplatz ist, besteht sie meist für längere Zeit. Sie kann die gewünschte Lebensdauer jedoch nur dann erreichen, wenn die im Produktionsprozeß verbrauchten Kräfte ständig ersetzt werden. Alle Maßnahmen, die den Erneuerungsprozeß gewährleisten, werden als Unternehmenserhaltung gekennzeichnet. Hax[2] nennt die Unternehmenserhaltung, da sie die Grundlage für die anhaltende Gewinnerzielung bildet, ein Minimalziel der Unternehmenspolitik.

Für die Unternehmenserhaltung gibt es eine Reihe von theoretischen Ansätzen. Die dieser Arbeit zugrunde liegende Theorie ist die der leistungsäquivalenten und entwicklungsäquivalenten Substanzerhaltung. Für sie gilt die Unternehmung in der Verkehrswirtschaft dann als erhalten, wenn sie dies aus

---

1) Gutenberg, E.: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Band I. Die Produktion, 13. Auflage, Berlin, Heidelberg, New York 1967, S. 1

2) Vgl. Hax, K.: Die Substanzerhaltung der Betriebe, Köln und Opladen 1957, S. 7

eigener Kraft, also ohne Kapitalzufuhr von außen, ermöglichen kann. Hasenack[1] verwendet dafür den Begriff der Regeneration.

Die Regeneration der Unternehmung stellt keine Schwierigkeiten dar, wenn die Preise der Ersatzgüter konstant bleiben, oder wenn der erzielte und an die Unternehmung gebundene Gewinn ausreicht, die gestiegenen Wiederbeschaffungspreise zu finanzieren.

Die Regeneration der Unternehmung wird dagegen zu einem zentralen Problem bei steigenden Wiederbeschaffungspreisen und bei Entziehung des Gewinns.

Neben den Ansprüchen der Kapitalgeber und Arbeitnehmer sind es vor allem die Forderungen des Fiskus, die die Substanzerhaltung der Unternehmung beeinträchtigen können, sei es in Form von Steuern, die direkt in die Substanz eingreifen, oder durch Besteuerung derjenigen Gewinnanteile, die für die Erhaltung bestimmt sind. Beide Steuerarten, Substanzsteuern und Gewinnsteuern, faßt der Gesetzgeber unter dem Begriff Besitzsteuern zusammen.

Das Problem der Gefährdung der Unternehmenssubstanz durch die Besitzsteuern ist Aufgabe dieser Untersuchung. Sie wird am empirischen Beispiel von Beherbergungsunternehmungen durchgeführt.

In einem ersten Teil wird dargestellt, in welchem Ausmaß die Konzeption der Steuergesetze und die dazu ergangenen

---

1) Vgl. Hasenack, W.: Betriebliche Kategorien, Konzeption und Grundriß von Seinskategorien und allgemeinen Handlungsprinzipien im Betriebsleben, ZfB 1952, S. 1 - 10, 162 - 178

höchstrichterlichen Entscheidungen zum Gelingen oder Mißlingen der Erhaltung der Unternehmenssubstanz beitragen.

Im zweiten Teil wird versucht, festzulegen, inwieweit dieser Einfluß in der Praxis nachweisbar ist.

Die vorliegende Untersuchung behandelt Unternehmungen. Wenn dennoch im folgenden von Unternehmungen und Betrieben (z.B. Beherbergungsbetriebe, Betriebsarten usw.) wahlweise gesprochen wird, so stellt dies eine Konzession an den Sprachgebrauch dar.

A. Die Substanzerhaltung und deren besondere Probleme im Beherbergungsgewerbe

I. Der Fremdenverkehr in Deutschland im Stichjahr 1964 und Darstellung des Materials

1) Das Beherbergungsgewerbe

Die amtliche Statistik[1] zählte zum Stichtag 1. April 1964 in Deutschland 1.150.651 Betten, die dem Fremdenverkehr zur Verfügung standen, davon stehen 805.278 oder 69,9% in gewerblichen Beherbergungsbetrieben. Mehr als die Hälfte dieser Fremdenbetten sind Gewerbebetrieben von Gemeindegruppen zuzuordnen, die überwiegend dem Urlaubs- oder Erholungsreiseverkehr dienen, 27,9% in 173 Heilbädern, 14,7% in 371 Luftkurorten und 9,4% in 73 Seebädern. Dagegen entfallen auf die Großstädte 15,4% und auf die übrigen Berichtsgemeinden, also insbesondere auf die Mittel- und Kleinstädte 32,6% aller zur Verfügung stehenden Betten.

Die nachfolgende Aufteilung nach der Betriebsart zeigt, daß im Stichjahr 1964 37,0% oder 297.698 aller gewerblichen Fremdenbetten auf Hotels entfallen, 19,8% oder 159.949 Betten auf Gasthöfe und 28,1% oder 226.227 Betten auf Fremdenheime und Pensionen. Diese Gliederung gibt zugleich Auskunft über die durchschnittliche Betriebsgröße in den einzelnen Gruppen. Da Hotels nur 22% aller Beherbergungsbetriebe darstellen, aber 37% aller gewerblichen Fremdenbetten auf sich vereinen, bedeutet dies eine absolute Kapazität von 32,6 Betten. Die entsprechenden Durchschnittsgrößen für Gasthöfe sowie Fremdenheime und Pensionen betragen 12,2 bzw. 13,4 Betten. Der klein- und mittelbetriebliche Charakter wird dadurch deutlich. Erholungs- und Ferienheime sowie Heilstätten, Sanatorien und Kuranstalten stellen 6,9% bzw. 8,2% aller Fremdenbetten.

---

1) Statistisches Bundesamt, Wiesbaden, Fachserie F, Reihe 8, II Beherbergungskapazität, 1. April 1964, Stuttgart und Mainz, erschienen im Dezember 1964

Am 1.4.1964 zur Verfügung stehende Betriebe und Fremdenbetten, abs. und i.v.H.

Betriebsart	Anzahl der Betriebe		Anzahl der Fremdenbetten	
	abs.	i.v.H.	abs.	i.v.H.
Hotels	9.112	22,3	297.698	37,0
Gasthöfe	13.092	31,9	159.949	19,8
Fremdenheime und Pensionen	16.851	41,1	226.227	28,1
	39.055	95,3	683.874	84,9
Erholungs- und Ferienheime	1.079	2,6	55.601	6,9
Heilstätten, Sanatorien u. Kuranstalten	861	2,1	65.803	8,2
	40.995	100,0	805.278	100,0

Eine Aufteilung der zur Verfügung stehenden gewerblichen Beherbergungsstätten nach den Ländern zeigt Bayern mit 26,47% vor Baden-Württemberg mit 17,39% und Niedersachsen mit 12,62%.

Die unterschiedliche Struktur des Angebots in den einzelnen Ländern wird ersichtlich durch eine Aufteilung der vorhandenen Betriebe und der entsprechenden Fremdenbetten.

Verfügbare gewerbliche Fremdenbetten in den Ländern nach Betriebsart am 1.4.1964 in v.H.

	Hotels	Gasthöfe	Fremdenheime Pensionen u. Hospize	Summe
Schleswig-Holstein	35,6	7,1	40,6	83,3
Hamburg	60,7	5,8	33,5	100,0
Niedersachsen	37,5	8,5	36,8	82,8
Bremen	79,3	11,2	9,5	100,0
Nordrhein-Westfalen	44,9	16,4	26,9	88,2
Hessen	35,2	15,6	21,7	72,5
Rheinland-Pfalz	48,9	20,9	14,1	83,9
Baden-Württemberg	33,7	29,2	17,5	80,4
Bayern	25,3	28,0	35,0	88,3
Saarland	64,4	18,4	7,1	89,9
Berlin (West)	75,7	1,1	23,2	100,0

Die hier nicht aufgeführten Betten verteilen sich auf Erholungs- und Ferienheime sowie auf Heilstätten, Sanatorien und Kuranstalten.

Bemerkenswert an den Zahlen dieser Gliederung ist, daß typische Fremdenverkehrsländer wie Bayern, Baden-Württemberg oder Schleswig-Holstein einen relativ geringen Anteil von Hotelbetten aufweisen, während die Gasthöfe und die Fremdenheime und Pensionen sehr stark vertreten sind. Sie betragen in Bayern 63,0% von den ausgewiesenen 88,3%, in Baden-Württemberg, in Schleswig-Holstein und in Niedersachsen weit über 40% der ausgewiesenen Summe. Länder mit stark überwiegendem Hotelbettenangebot sind dagegen Berlin, Bremen, Saarland und Hamburg.

Von den gastgewerblichen Unternehmungen sind, wie aus folgender Tabelle zu entnehmen ist, rund 95% Einzelunternehmungen. Dies unterstreicht die oben getroffene Feststellung über den vorwiegend klein- und mittelbetrieblichen Charakter dieses Gewerbes.

Gesellschaftsform des Beherbergungsgewerbes
zum 31. August 1960

	Hotels	Gasthöfe	Fremdenheime und Pensionen
Einzelunternehmungen	5.028	13.553	11.134
Offene Handelsgesellschaften	314	74	66
Kommanditgesellschaften	172	12	14
Kapitalgesellschaften	95	4	14
sonstige private Rechtsform	493	724	765
	6.102	14.367	11.993

2) Fremdenübernachtungen und Kapazitätsauslastung

1964[1)] entfielen auf die Beherbergungsbetriebe zusammen 82,6% aller 153,1 Millionen Übernachtungen. Dies entspricht rd. 126,1 Millionen. Mit 46,1 Millionen oder 30,1% stehen dabei erwartungsgemäß die Hotels an der Spitze. In Gasthöfen wurden 15,4 Millionen und in Fremdenheimen und Pensionen 32,5 Millionen Übernachtungen gezählt, was einem prozentualen Anteil von 10,1 bzw. 21,2% entspricht. Die Erholungs- und Ferienheime sowie Heilstätten und Sanatorien registrierten 7,4 bzw. 13,6%, also 11,2 und 20,9 Millionen.

1) Statistisches Bundesamt Wiesbaden, Fachserie F, Reihe 8, Fremdenverkehr 1964, Stuttgart und Mainz, 1965

Entsprechend der Zusammensetzung des Angebots weisen auch die Übernachtungszahlen, gegliedert nach Ländern und Betriebsarten, unterschiedliche Anteile auf.

Fremdenübernachtungen in gewerblichen Beherbergungsbetrieben in den Ländern im Jahre 1964 nach Betriebsart in v.H.

	Hotels	Gasthöfe	Fremdenheime, Pensionen u. Hospize	Summe
Schleswig-Holstein	36,5	5,2	33,8	75,5
Hamburg	68,2	3,8	28,0	100,0
Niedersachsen	36,8	4,8	31,3	72,9
Bremen	85,9	6,0	8,1	100,0
Nordrhein-Westfalen	42,5	9,3	29,7	81,5
Hessen	39,7	9,0	17,9	66,6
Rheinland-Pfalz	42,6	12,5	12,7	67,8
Baden-Württemberg	31,7	18,1	16,9	66,7
Bayern	26,6	17,9	33,9	78,4
Saarland	64,5	9,5	6,9	81,4
Berlin (West)	78,2	0,7	21,1	100,0

Ein Vergleich mit der oben aufgeführten Übersicht über die Verteilung der verfügbaren gewerblichen Fremdenbetten in den einzelnen Ländern zeigt eine weitgehende Übereinstimmung von Angebot und Nachfrage bei Hotels; bei Fremdenheimen und Pensionen, und vorallem bei Gasthöfen treten aber, länderweise verschieden, z.T. beachtliche Überangebote auf. Nicht quantifizierbar ist außerdem jene Nachfrage, die wegen Kapazitätsauslastung auf eine andere Betriebsart ausweichen muß. Es dürfte sich aber hier bei steigendem Einkommen um eine Nachfrage zugunsten der Hotels handeln.

Interessant ist ferner die durchschnittliche Aufenthaltsdauer in den einzelnen Ländern, die zum Teil beträchtliche Unterschiede aufweist. Sie variiert bei Hotels zwischen 2,8 Tagen in Berlin und 1,7 in Bremen, bei Gasthöfen zwischen 3,8 Tagen in Hessen und 2,1 in Hamburg und bei Fremdenheimen, Pensionen und Hospizen zwischen 12,4 Tagen in Hessen und Schleswig-Holstein und 2,3 Tagen in Hamburg und Bremen. Die längste Aufenthaltsdauer wird dabei bei allen Betriebsarten im August erreicht.

Aufgeteilt nach Gemeindegruppen zählen an Gesamtübernachtungen, also unter Einschluß auch der Übernachtungen in Privatquartieren, die Heilbäder 52,1 Millionen, sonstige Berichtsgemeinden 37,1 Millionen, Luftkurorte 25,4 Millionen, Großstädte 24,7 Millionen und Seebäder 13,7 Millionen. Die folgenden Prozentanteile verdeutlichen die führende Bedeutung des Beherbergungsgewerbes in Heilbädern vor den sonstigen Berichtsgemeinden, den Luftkurorten und Großstädten.

Fremdenübernachtungen insgesamt im Jahre 1964 nach Gemeindegruppen in v.H. und abs.

	in v.H.	abs. (in Millionen)
Großstädte	16,2	24,8
Heilbäder	34,0	52,1
Luftkurorte	16,6	25,4
Seebäder	9,0	13,7
Sonstige Berichtsgemeinden	24,2	37,1
	100,0	153,1

Weiterhin ergibt sich aus dieser Darstellung, daß 59,6% aller Übernachtungen in saisonabhängigen Fremdenverkehrsorten, also in Heilbädern, Luftkurorten und Seebädern gezählt wurden.

Auslandsgäste spielen nur in Großstädten eine Rolle, wo sie 27,6% aller Übernachtungen ausmachen. In der Saisonhotellerie liegen sie unbedeutend unter 4 %. Selbstverständlich stellen sie für bestimmte Betriebsarten, auf die sie sich konzentrieren, also insbesondere für Hotels, einen wesentlichen Faktor dar.

Bezogen auf die jeweilige Kapazität lassen sich folgende Auslastungsgrade errechnen:

Durchschnittliche Ausnutzung der verfügbaren Bettenkapazität im Jahre 1964 nach Gemeindegruppen in v.H. und in Tagen

	in v.H.	Auslastungsdauer in Tagen
Großstädte	53,5	195,3
Heilbäder	50,1	182,9
Luftkurorte	33,0	120,4
Seebäder	23,6	86,1
sonstige Berichtsgemeinden	27,5	100,4

Betriebe in Großstädten weisen vor jenen in Heilbädern und Luftkurorten die höchste Ausnutzung aus. Die niedrigste mit rund 24%, dies entspricht einer Kapazitätsauslastung von rund 86 Tagen, ist beim Beherbergungsgewerbe in Seebädern festzustellen. Die Betriebe in Großstädten haben zugleich auch die, bezogen auf das Jahr, ausgeglichenste Kapazitätsauslastung. Sie erreichen als niedrigsten Wert im Dezember 71% des Jahresdurchschnitts und als höchsten Wert im September 119%. Demgegenüber zeigen die stärksten Schwankungen die Fremdenübernachtungen in Seebädern, die im August annähernd

das Vierfache des Jahresdurchschnitts erreichen, während die in den Wintermonaten gezählten Übernachtungen unbedeutend sind.

Jedoch werden die Beherbergungsbetriebe eines Ortes nicht gleichstark von diesen Saisonschwankungen betroffen. Vom Beherbergungsgewerbe, also von Hotels, Gasthöfen und Fremdenheimen, zeigen die relativ geringsten Ausnutzungsveränderungen die Hotels vor den Gasthöfen und den Fremdenheimen und Pensionen. Erholungs- und Ferienheime sowie Heilstätten und Sanatorien sind in dieser Aufzählung nicht enthalten.

3) Die Einteilung des Beherbergungsgewerbes nach seinem Standort

Soviele Gründe es für die Klassifizierung der Beherbergungsbetriebe gibt, soviele Klassifizierungsvorschläge wurden ausgearbeitet.[1)] Neben der Einteilung nach der Betriebsart läßt vor allem jene nach dem Standort den größten Einfluß, der auf den Beherbergungsbetrieb ausgeübt wird, erkennen . Zur Bestimmung des Standortes bietet sich die Intensität der Saisonschwankungen an, die bei den einzelnen Gemeindegruppen stark verschieden ist.

Zum Beherbergungsgewerbe in saisonabhängigen Fremdenverkehrsorten können demnach die Betriebe in Heilbädern, Luftkurorten und Seebädern gezählt werden, während jene in Großstädten und in sonstigen Berichtsgemeinden als Stadtbetriebe zu bezeichnen sind.

Diese Zweiteilung genügt, da dadurch die verschieden starke Problematik der Fixkostendegression, die insgesamt das Hauptproblem des Beherbergungsgewerbes darstellt, deutlich abgrenzbar zum Ausdruck kommt.

---

1) vgl. hierzu: Wälischmüller, M.: Problematik der Klassifizierung gastgewerblicher Betriebe, Diss. München 1959

4) Darstellung des Materials

Als Unterlagen für diese Untersuchung dienen die Erhebungsbogen und Auswertungstabellen der vom Deutschen Wirtschaftswissenschaftlichen Institut für Fremdenverkehr an der Universität München veröffentlichten Hotelbetriebsvergleiche. Diese Vergleiche umfassen die Jahre 1952 - 1964.[1)]

In den Jahren 1952 - 1955 beteiligten sich 50 Betriebe aus fast allen Ländern der Bundesrepublik Deutschland. Für die Jahre 1956 bis 1958 standen die Unterlagen von rund 100 Unternehmungen zur Verfügung, 1960 und 1961 ging diese Zahl auf 59 zurück, um dann 1962, 1963 und 1964 wieder auf rund 100 zu steigen.

Da in Deutschland zum 1.4.1964 rund 39.000 gewerbliche Beherbergungsbetriebe gezählt wurden, entsteht die Frage nach der Repräsentanz der in den Betriebsvergleichen ermittelten Zahlen.

---

1) Vgl. hierzu: Schulz, H.: Ergebnisse eines Betriebsvergleiches in Hotelbetrieben, Heft 9 der Schriftenreihe des Deutschen Wirtschaftswissenschaftlichen Instituts für Fremdenverkehr an der Universität München, 1956; Derselbe: Ergebnisse vergleichender Untersuchungen in der Hotellerie, Heft 16 der Schriftenreihe des Deutschen Wirtschaftswissenschaftlichen Instituts für Fremdenverkehr an der Universität München, 1961; Liebl, G.: Ergebnisse eines Hotelbetriebsvergleiches 1960 und 1961, erschienen als Sonderreihe des Deutschen Wirtschaftswissenschaftlichen Instituts für Fremdenverkehr an der Universität München, 1963; Derselbe: Ergebnisse eines Hotelbetriebsvergleiches 1962, erschienen als Sonderreihe des Deutschen Wirtschaftswissenschaftlichen Instituts für Fremdenverkehr an der Universität München, 1965; Koch, A. und Jaeger, R.: Hotelbetriebsvergleich 1963/64, erschienen als Sonderreihe Nr. 8 des Deutschen Wirtschaftswissenschaftlichen Instituts für Fremdenverkehr an der Universität München, 1966.

Es ist selbstverständlich, daß eine Erhebung, die alle Betriebe umfaßt, mit den zur Verfügung stehenden Mitteln gar nicht denkbar ist. Deshalb muß versucht werden, einen Weg zu finden, der bei einem vertretbaren Aufwand an Zeit und Mitteln zu den benötigten Unterlagen führt. Diesen Weg beschreiten marktanalytische Untersuchungen, wie sie die vorliegenden Hotelbetriebsvergleiche darstellen.

In Heft 9 der Schriftenreihe wird allerdings erklärt, daß die Zahlen der erfaßten 50 Betriebe in keiner Weise ein Bild des Gesamtgewerbes aufzeigen können. "Wenn dennoch.....überraschende Ähnlichkeiten mit anderen Untersuchungen bestehen, so läßt dies vermuten, daß die Zahlen dieser Betriebe nicht wesentlich von denen anderer abweichen".[1)]

Dies trifft zu für Erhebungen, die von der amtlichen Statistik sowohl vor dem 2. Weltkrieg[2)] als auch in der Zeit danach[3)] durchgeführt wurden.

Die Übereinstimmung mit diesen Daten erlaubt, von einem relativ hohen Repräsentationsgrad der vom Institut veröffentlichten Hotelbetriebsvergleiche zu sprechen.

---

1) Schulz, H.: Ergebnisse eines Betriebsvergleiches in Hotelbetrieben, a.a.O., S. 6

2) Untersuchung des Statistischen Reichsamtes zum 31.12.1938 veröffentlicht in Einzelschrift zur Statistik des Deutschen Reiches, Nr. 28, S. 42 f.

3) Statistisches Bundesamt Wiesbaden, Handels- und Gaststättenzählung 1960, Fachserie F, IV. Gastgewerbe, Stuttgart und Mainz, erschienen im April 1965

II. Arten der Unternehmenserhaltung und Darstellung des Problems Scheingewinn - echter Gewinn

1) Begriff der Unternehmungserhaltung

"Die Unternehmung ist eine Veranstaltung zur Erzielung von Geldeinkommen - hier Gewinn genannt - durch Betätigung im Wirtschaftsleben."[1)]

Diese Zielsetzung wird durch den Betrieb ermöglicht, der in den Dienst der Erwerbsabsicht gestellt wird. Der Betrieb kann als eine planvoll organisierte Wirtschaftseinheit bezeichnet werden, "in der eine Kombination von Produktionsfaktoren (Arbeitskraft, Betriebsmittel und Werkstoffe) mit dem Ziel erfolgt, Sachgüter zu produzieren und Dienstleistungen bereitzustellen".[2)]

Die Unternehmung unterscheidet sich vom Betrieb durch die wirtschaftliche Idee[3)], durch die unternehmerische Triebfeder des erwerbswirtschaftlichen Prinzips.[4)] "Der Begriff Unternehmung ist demnach enger als der Begriff Betrieb. Jede Unternehmung ist ein Betrieb, aber nicht jeder Betrieb ist eine Unternehmung".[5)]

Kapital in Produktionsmitteln zu investieren, unterliegt der freien Entscheidung des Unternehmers. Neben verschiedenen wirtschaftlichen sind auch nichtwirtschaftliche Ziele ausschlaggebend für die Beeinflussung dieser Unternehmerentscheidungen. Das Gewinnmotiv stellt aber "nach wie vor die wichtigste

---

1) Rieger, W.: Einführung in die Privatwirtschaftslehre, Nürnberg 1928, S. 44
2) Wöhe, G.: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 6. Auflage, Berlin und Frankfurt a.M. 1965, S. 4
3) vgl. Rieger, W.: Privatwirtschaftslehre, Nürnberg 1928, S. 39
4) vgl. Wöhe, G.: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, a.a.O. S. 6
5) Ders. ebenda, S. 6

Antriebskraft unternehmerischen Handelns dar".[1)]

Deshalb ist auch nicht die Befriedigung der am Markt vorhandenen wirtschaftlichen Bedürfnisse das primäre Ziel, das der Unternehmer durch seine Leistungserstellung erreichen will. Im Gegenteil, er kann es bei seinem Streben nach Gewinn leider nicht verhindern, daß er den Markt versorgen muß.[2)]

Der Markt hingegen besitzt ein wirksames Mittel, das Gewinnstreben in rechte Bahnen zu lenken -"Wie anders wären denn Liquidation und besonders Konkurs zu erklären!"[3)] - , und somit liegt es auch in der Macht des Marktes, über die Erhaltungswürdigkeit der Unternehmung zu bestimmen.

Aber auch bei einer gegebenen Erhaltungswürdigkeit ist das Weiterbestehen der Unternehmung nicht gesichert. Erst wenn die bei der Leistungserstellung verbrauchten Kräfte ständig neu ersetzt werden, kann die Unternehmung am Markt bestehen. Die Regeneration der Unternehmung ist das zentrale Problem der Unternehmenspolitik und damit die Problemstellung der Unternehmenserhaltung.

Unter Unternehmungserhaltung versteht man ganz allgemein die Erhaltung des Unternehmenskapitals und des Unternehmensvermögens. Beide Erhaltungsprinzipien sind nach zwei Kriterien weiter aufzugliedern: im statischen Sinn nach der Menge und im dynamischen Sinn nach der Leistung.

---

1) Heinen, E.: Die Zielfunktion der Unternehmung, Wiesbaden, o.J., S. 28

2) Vgl. Rieger, W.: Privatwirtschaftslehre, a.a.O., S. 47

3) Ders. ebenda, S. 85

Während der statischen Menge die nominelle und die reale Kapitalerhaltung sowie die reproduktive Substanzerhaltung zuzuordnen ist, umfaßt die Einteilung nach der dynamischen Leistung die organische Kapitalerhaltung, die relative, die qualifizierte und die leistungsgemäße Substanzerhaltung.

Die verschiedenen Aussagen dieser Theorien sind identisch mit den verschiedenen Bilanzlehren. Sie sind demnach abhängig von der gewünschten Zielsetzung, aber auch von den wirtschaftlichen Einflüssen der jeweiligen Entstehungsperiode. Im nachfolgenden werden sie kurz skizziert. Für eine tiefere Analyse wird auf die entsprechende Literatur verwiesen.[1)]

2) Arten der Unternehmenserhaltung

21) Allgemeine Darstellung der Erhaltungstheorien

Die Aufgabe der nominellen Kapitalerhaltung besteht darin, ein geldziffernmäßig bestimmtes Anfangskapital zu erhalten, wobei das Kapital als "Geldausdruck der in einem Unternehmen investierten Güter und dgl."[2)] angesehen wird.

Die nominelle Bilanztheorie ist zweckfrei[3)] und kann demnach nur einen Wert kennen, den Anschaffungswert. Dies ist nach dieser Anschauung auch der einzige Wert, der einen konkreten Abschluß zuläßt[4)], denn eine Berücksichtigung von Preisänderungen in der Geldrechnung einer Unternehmung bedeutet eine

---

1) Vgl. Heinen, E.: Handelsbilanzen, 4. Auflage, Wiesbaden 1968, S. 29 ff.
2) Walb, E.: Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe, Berlin/Wien 1926, S. 331
3) Vgl. Hintner, O.: Die Riegersche Bilanzlehre, ZfHk 1930, S. 234
4) Vgl. Rieger, W.: Privatwirtschaftslehre, a.a.O., S. 204

Abweichung vom Grundsatz Mark = Mark, und eine Individualisierung der Mark ist das "schlimmste, was dem Gelde geschehen kann".[1)]

Als Umweg von der nominellen zur realen Kapitalerhaltung bezeichnet Walb die mengenmäßig bestimmte oder materielle - später auch reproduktive Substanzerhaltung genannte[2)] - Kapitalerhaltung, bei der an die Stelle der geldwirtschaftlichen "die naturalwirtschaftliche, gütermäßige oder technische Betrachtungsweise"[3)] getreten ist.

Diese Betrachtungsweise, die unter dem Eindruck der rasch fortschreitenden Geldentwertung entstand, barg - auch im Hinblick auf die Unmöglichkeit der Reproduktion verbrauchter Vermögensgüter - in sich jedoch derartige Mängel, daß sie zwar besser als die nominelle, keineswegs aber als deren Ersatz angesehen werden konnte, denn "Voraussetzung der Erfolgserzielung in diesem Falle ist demnach die Erhaltung eines mengenmäßig, nicht eines geldziffernmäßig bestimmten Anfangskapitals".[4)]

Aus der reproduktiven Erhaltungstheorie wurde die relative Kapitalerhaltung weiterentwickelt. In ihr stellt die einzelne Unternehmung einen proportionalen Ausschnitt aus der Gesamtwirtschaft dar.[5)] Der entscheidende Nachteil dieser Bilanzlehre liegt darin, daß eine Proportionalität in der "Verarmung" nicht als erfolgsneutrale Wertänderung - wie sie diese Theorie

---

1) Rieger, W.: Privatwirtschaftslehre, a.a.O., S.253
2) Vgl. Busse von Colbe, W.: Substanzerhaltung, in: HdBW, 3. Band, 3. Auflage, Stuttgart 1960, Sp. 5310
3) Walb, E.: Die Erfolgsrechnung, a.a.O., S. 333
4) Derselbe, ebenda, S. S. 334
5) Vgl. Schmidt, F.: Die organische Tageswertbilanz, 3. Auflage, Wiesbaden 1951, S. 144 ff.

bezeichnet - angesehen werden kann. Denn es ist in diesem Fall tatsächlich ein absoluter Substanzverlust eingetreten, wenn bei einer verringerten Beschäftigung nur jene Anlagen erhalten werden können, die "die verringerte Produktion beansprucht".[1] Ebenso muß im umgekehrten Fall von einer Erweiterung gesprochen werden. Die relative Kapitalerhaltung und dementsprechend die sehr ähnliche Sommerfeldsche[2] qualifizierte Substanzerhaltung können nach Walb[3], selbst wenn sie richtig wären, dennoch nur als Unterart der materiellen Kapitalerhaltung bezeichnet werden.

Als richtiger Gegensatz zum geldnominalen Denken gilt die reale Kapitalerhaltung oder Erhaltung des abstrakten Kapitals. Bei dieser Bilanzlehre werden Geldwertänderungen und Geldwertschwankungen berücksichtigt. Das Kapital gilt nur dann als erhalten, "wenn seine Machtwirkung die gleiche ist".[4] Es wird in "Einheiten gleicher Kaufkraft"[5] gerechnet, die durch Preisindices korrigiert und vergleichbar gemacht werden.

Eine derartige Rechnung mit Wiederbeschaffungspreisen ist allerdings mit großen Schwierigkeiten verbunden. Schmalenbach[6] versuchte, eine Korrektur durch eine Umrechnung auf einen dritten Faktor herzustellen. "Entweder sind die Geldwerte am Ende der Vergleichszeit auf den Geldwert am Anfang zu bringen, oder umgekehrt sind alle Werte auf den Geldwert am Ende der Periode zu rechnen, oder man rechnet alle Geldwerte in ein Drittes um, etwa in eine Goldmark".

Obwohl Schmalenbach später im Großhandelsindex den richtigen Korrekturwert zu finden glaubte, war es Geldmacher[7], der eine

---

1) Schmidt, F.: Der Wiederbeschaffungspreis des Umsatztages; in: Kalkulation und Volkswirtschaft, Berlin 1923, S. 73
2) Vgl. Sommerfeld, H.: Der Unternehmer als Verwalter von Volksvermögen, Hamburg 1934, S. 13
3) Vgl. Walb, E.: Die Erfolgsrechnung, a.a.O., S. 339
4) Ders. ebenda, S. 340
5) Hax, K.: Die Substanzerhaltung der Betriebe, Köln und Opladen, 1957, S. 16
6) Vgl. Schmalenbach, E.: Grundlagen der dynamischen Bilanzlehre, 3. Auflage, Leipzig, 1925, S. 193
7) Vgl. Geldmacher, E.: Wirtschaftsunruhe und Bilanz, 1.Teil, Grundlagen u. Technik der bilanzmäßigen Erfolgsrechnung, Berlin 1923, S. 15 ff., 58 ff.

Individualisierung dieser Rechnung durch die "betriebssubjektiven Wiederbeschaffungspreise" vornahm. Diese Korrekturprobleme veranlaßten Walb zu der Meinung, daß eine "tunliche Stabilität der Preise" die "erstrebenswerte Lösung" sei.[1] Hopfner[2] sieht in der Tatsache, daß ja in der Preiskalkulation der Unternehmung mit Wiederbeschaffungspreisen gerechnet wird, eine Möglichkeit, die auftretenden Schwierigkeiten auf das in der Kalkulation zu bewältigende Problem zu mindern. Allerdings findet die Anwendung von Wiederbeschaffungspreisen erst allmählich Eingang in die Kalkulation.[3]

Hasenack[4] schließlich formuliert die leistungsäquivalente und entwicklungsadäquate Substanzerhaltung. Diese Erhaltungstheorie besagt, daß die Unternehmungsleistung unter Berücksichtigung der technischen und wirtschaftlichen Entwicklung gleichwertig bleiben soll.

Die leistungsäquivalente und entwicklungsadäquate Unternehmenserhaltung bilden die dieser Arbeit zugrunde liegende Erhaltungstheorie. Sie wird nachfolgend näher dargestellt.

22) Leistungsäquivalente und entwicklungsadäquate Unternehmenserhaltung als spezielle Erhaltungstheorie

221) Begründung der Substanzerhaltung

Die Kapitalerhaltung ist nur ein Postulat, das dem Oberbegriff der Unternehmungserhaltung subsumiert wird. "Zum Postulat

---

1) Walb, E.: Finanzwirtschaftliche Bilanz, 2. Auflage, Duisburg 1948, S. 21
2) Vgl. Hopfner, H.: Das Wertproblem im Jahresabschluß, Dissertation München 1959, S. 197 f.
3) Vgl. Borchardt, E.: Leistungsgemäße Kostenrechnung, Zürich 1948
4) Vgl. Hasenack, W.: Die Anlagenabschreibung im Wertumlauf der Betriebe und die Sicherung der Wirtschaft, ZfB 1938, S. 113 - 144

der Kapitalerhaltung gesellt sich somit die Forderung, das Vermögen oder die Substanz - früher in der Nationalökonomie auch Sachkapital genannt - und außerdem die Erfolgswirksamkeit des Betriebes zu erhalten".[1] Unter Vermögen sind alle materiellen und immateriellen Güter zu verstehen, die im Besitze eines Wirtschaftssubjekts sind. Während materielles Vermögen in seiner Verwendungsform sichtbar ist, "ist das immaterielle Vermögen eines Betriebes äußerlich nicht so wahrnehmbar".[2]

Das immaterielle Vermögen besitzt im Beherbergungsgewerbe eine außerordentliche Bedeutung. Jedoch, so problematisch dessen Ermittlung ist, so schwierig gestaltet sich dessen Erhaltung, die zudem in vielen Fällen von der des materiellen Vermögens völlig verschieden ist. Die Erhaltung des materiellen Vermögens hingegen kann im wesentlichen in der Erhaltung des Produktionsapparates, also des Betriebes, gesehen werden und bildet in dieser Arbeit allein die Untersuchungsgrundlage.

Die Notwendigkeit der Substanzerhaltung entspricht dem durch die Leistungserstellung bedingten Verbrauch der Produktionsfaktoren und deren Wiederbeschaffung, also dem dauernden Liquidieren und Investieren. Für die Unternehmung gibt es zwei Möglichkeiten der Substanzerhaltung: eine Erhaltung von außen durch die Zuführung entsprechender Mittel oder eine Erhaltung von innen heraus, also eine Regeneration. Da aber alle von außen kommenden Maßnahmen, etwa die Aufnahme neuen Fremdkapitals, Subventionen oder Kredite letztlich nur als passives Erhalten, als "Scheinerhalten"[3] bezeichnet werden müssen, kann von einer aktiven Erhaltung sinnvollerweise nur dann gesprochen werden, wenn es sich um eine Erhaltung aus eigener Kraft handelt. Zugleich bedeutet dies,

---

1) Münstermann, H.: Betriebswirtschaftliche Probleme der Kapitalerhaltung. In: Betriebswirtschaftslehre und Wirtschaftspraxis, Berlin 1961, S. 266
2) Fischer, G.: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Band 1, Die Betriebsführung, Heidelberg 1957, 8. Auflage, S. 247
3) Sonderegger, F.: Das Prinzip der Erhaltung der Unternehmung als Grundproblem der modernen Betriebswirtschaftslehre, Bern 1950, S. 38

daß unter Substanzerhaltung, worunter das Erreichen eines unternehmerischen Zieles durch eigene Kraft verstanden wird, immer nur die Substanzerhaltung einer Unternehmung gesehen werden kann, denn nur der Unternehmung ist es oberstes Gebot, "das sie charakterisierende Ziel in der sie charakterisierenden Weise selbständig zu erreichen".[1] Obwohl beide Begriffe, Kapitalerhaltung und Substanzerhaltung, verschiedener Betrachtungsweise entspringen, schließen sie sich jedoch nicht gegenseitig aus oder stehen sich in "Kampfstellung" gegenüber[2], wie dies aufgrund der fundamentalen Bilanzgleichung: Vermögen = Kapital auch gar nicht möglich sein kann.

Bei der Erstellung von Leistungen verbraucht der Betrieb Produktionsfaktoren. Soll die Unternehmung fortbestehen, so müssen diese verbrauchten Faktoren wieder ersetzt werden. Dies gilt sowohl für die reale Kapitalerhaltung als auch für die Substanzerhaltung. Im Kreislauf Geld I - Ware - Geld II der Kapitalerhaltung, der dann erfolgreich beendet ist, wenn Geld II = Geld I, kommt dieses Ziel ebenso zum Ausdruck wie im Kreislauf der Substanzerhaltung Ware I - Geld - Ware II, dessen erfolgreiche Endgleichung Ware II = Ware I lauten muß. Im Gegensatz zur materialistischen Kapitalerhaltung bzw. zur reproduktiven Substanzerhaltung sind jedoch Ware II und Ware I im Rahmen der leistungsgemäßen Substanzerhaltung nur in theoretischen Modellen identisch, denn durch die sich ändernden wirtschaftlichen Daten, also auch der zum Ersatz kommenden Produktionsfaktoren, wird als Erhaltungsziel die Wiederherstellung der ursprünglichen Produktionskapazität angesehen. Leistungsgemäße Substanzerhaltung bedeutet also die Möglichkeit, die für die Produktion erforderlichen Aufwandgüter aus den erzielten Erlösen wiederzubeschaffen. "Erhalten werden soll deshalb nicht eine Gütermenge (=Substanz) an sich, sondern eine Gütermenge mit einer bestimmten Effizienz".[3]

---

1) Sommerfeld, H.: Der Unternehmer als Verwalter von Volksvermögen, Hamburg 1934, S. 13
2) vgl. Walb, E.: Finanzwirtschaftliche Bilanz, a.a.O., S. 21
3) Eckardt, H.: Das Ziel der leistungsäquivalenten und entwicklungsadäquaten Substanzerhaltung. In: BF u. Pr. 1961, S. 396

Wie die Kapitalerhaltung ist auch die Substanzerhaltung eingebettet in die wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Ziele des Unternehmers, "in die Wahl der Einkommensgröße und der geplanten Unternehmungsdauer".[1] Und auch die Erhaltung der Substanz ist immer nur ein Mittel zum Zweck, und sie geschieht nicht um ihrer selbst willen.[2]

Ein Unterschied zwischen realer Kapitalerhaltung und leistungsgemäßer Substanzerhaltung ergibt sich allerdings dann, wenn zwar eine allgemeine Geldentwertung gegeben ist, die Preise für die im Vermögen verwendeten Produktionsfaktoren jedoch gleich geblieben sind. In diesem Fall müssen bei Anwendung der realen Kapitalerhaltung die Vermögensgüter höher bewertet werden als bei Anwendung der Substanzerhaltung, während bei gleichbleibendem Geldwert und steigenden Wiederbeschaffungspreisen für die Produktionsfaktoren in der Substanzrechnung höher bewertet wird.

Zu diesem Problem vermerkt aber Hax: "In Wirklichkeit gibt es nur Preisänderungen als solche; es ist im Einzelfall niemals eindeutig festzulegen, ob und inwieweit sie auf Geldwertänderungen oder Sachwertänderungen beruhen".[3]

Entsprechend hält Hopfner entgegen, daß bei einer diesbezüglichen Argumentation für die Kritiker offensichtlich der fundamentale volkswirtschaftliche Lehrsatz nicht bestehe, wonach der Geldwert durch das reziproke Preisniveau dargestellt wird.[4]

Eine Alternativentscheidung zwischen Kapitalerhaltung und Substanzerhaltung darf nicht gestellt werden. "Für den Betrieb kann somit eine Mißachtung der Notwendigkeit der Kapitalerhaltung wie auch der Substanzerhaltung gefährlich werden. Die Betriebsführung ist

---

1) Schmidt, R.-B.: Die Kapitalerhaltung der Unternehmung als Gegenstand zielsetzender und zielerreichender Entscheidungen. In: Organisation und Rechnungswesen, Berlin 1964, S. 419
2) vgl. Fettel, J.: Geldliche und güterliche Begriffe in der Betriebswirtschaftslehre, in ZfB 1951, S. 513
3) vgl. Hax, K.: Die Substanzerhaltung der Betriebe, a.a.O., S. 27
4) Hopfner, H.: Das Wertproblem im Jahresabschluß, a.a.O., S. 201

am besten beraten, wenn sie Kapital- und Substanzerhaltung gleichzeitig durchführt".[1)]

Das herrschende Handels- und Steuerrecht anerkennt allerdings die reale Kapitalerhaltung nicht. In der Praxis gewinnt daher die Unterscheidung zwischen Substanzerhaltung einerseits und der durch den Gesetzgeber judifizierten nominellen Kapitalerhaltung andererseits an außergewöhnlicher Bedeutung.

Dies ist auch der Grund, warum Hax eine Verbindung zwischen Substanzerhaltung und nomineller Kapitalerhaltung, als erweitertes Realisationsprinzip, in Form des doppelten Minimums herstellt. Danach wird das Postulat der nominellen Kapitalerhaltung bei fallenden Preisen mit dem der Substanzerhaltung bei steigenden Preisen verbunden. "Wenn man beiden Gefahren begegnen will, ist es erforderlich, die beiden Gewinnkonzeptionen miteinander zu kombinieren und zwar in der Weise, daß bei einer Erhöhung der Beschaffungspreise grundsätzlich die Gewinnkonzeption der Substanzerhaltung gilt und bei einer Preissenkung die Gewinnkonzeption der Geldkapitalrechnung".[2)]

Die Kritik gegen dieses Prinzip des doppelten Minimums richtet sich in der Hauptsache gegen die dabei von Hax vorgenommene Gleichstellung von Eigen- und Fremdkapital in der Erhaltungswürdigkeit. Diese Gleichstellung ist aber nicht möglich, denn das Eigenkapital ist eine elastische Größe. Da es an den Wert der Aktiva, also der Vermögensgüter gebunden ist, kann es keine feste Grenze haben. Auch das Problem des Scheinerfolgs entsteht nur aufgrund der Tatsache, daß das Eigenkapital nicht nominell gebunden ist, denn, Preisänderungen stellen gegenüber dem Fremdkapital echte Änderungen dar.

---

1) Eckardt, H.: Die Substanzerhaltung industrieller Betriebe, Beiträge zur betriebswirtschaftlichen Forschung, Heft 19, Köln und Opladen 1963, S. 17
2) Hax, K.: Die Substanzerhaltung der Betriebe, a.a.O., S. 26

222) Inhalt der leistungsäquivalenten und entwicklungsadäquaten Substanzerhaltung

Da die Substanzerhaltung gegenwarts- bzw. zukunftsorientiert ist und die der dynamischen Wirtschaft eigenen, ständigen Änderungen des Produktionsprozesses berücksichtigt, kann die zu erhaltende Substanz nicht anders als in Form von Erhaltungszielen festgelegt werden. Da auch der Begriff "Substanz" selbst nicht geklärt ist, muß "die Frage nach dem Inhalt des Begriffes Substanzerhaltung als offen bezeichnet" werden.[1] Der Begriff Substanz kann jedoch in seiner Bedeutung durch folgende Punkte festgelegt werden:

1. die grundlegende Eignung der produktiven Faktoren und Teilbetriebe,

2. die Zwecke des Betriebes.[2]

Diese Erhaltungsziele situations- und zeitoptimal zu erreichen, ist Aufgabe der leistungsgemäßen und der ihr untergeordneten entwicklungsgemäßen Substanzerhaltung.

Leistungsgemäße und entwicklungsgemäße Substanzerhaltung bedeutet dabei nicht, daß jede wirtschaftliche und technische Änderung sofort und unmittelbar nachvollzogen werden muß. Diese Substanzerhaltung ist nur im Rahmen einer langfristigen Betrachtung durchführbar. Es ist also nicht die momentane Situation entscheidend für das Erreichen einer Substanzerhaltung, sondern die betriebsindividuelle Notwendigkeit, die im Zusammenhang mit der allgemeinen Entwicklungstendenz zu sehen ist.

Diese Entwicklungen müssen jedoch spätestens dann berücksichtigt werden, wenn alle übrigen Unternehmungen der gleichen Branche

---

1) Bellinger, B.: Offene Fragen der betrieblichen Substanzerhaltung. In: Gegenwartsfragen der Unternehmung, Wiesbaden 1961, S. 15

2) vgl. Derselbe: ebenda S. 16

entsprechende Faktorenänderungen vornahmen und sich diese Anpassung im Preise widerspiegelt.[1)]

Es ist also Aufgabe der leistungsgemäßen Substanzerhaltung "die dauerhafte Regeneration der Substanz, die Sicherung einer gleichwertigen betrieblichen Leistung".[2)]

Zur Messung der leistungsgemäßen Substanzerhaltung muß eine Aufteilung der betrieblichen Kapazität in die Periodenkapazität und in die Totalkapazität vorgenommen werden. Unter Periodenkapazität wird dabei jene Leistung verstanden, die während eines bestimmten Zeitabschnittes erstellt wird. Im Gegensatz dazu beinhaltet die Totalkapazität die allen Wirtschaftsgütern bis zu ihrem Ausscheiden innewohnenden Nutzungsmöglichkeiten, das Nutzenbündel. Diese Unterscheidung ist notwendig, denn 10 alte Maschinen, die nur noch ein Jahr genutzt werden können, sind substanzmäßig nicht dasselbe wie 10 neue Maschinen, die soeben angeschafft worden sind.[3)]

Nicht die Periodenkapazität, sondern die Totalkapazität gilt jedoch als Maßstab für die leistungsgemäße Substanzerhaltung. "Als Maß für die Substanz und ihre Leistungsfähigkeit ist somit nur die Produktionsmenge geeignet, die bei voller Ausnutzung der Totalkapazität hergestellt werden", und "die der unter gleichen Bedingungen von der früher vorhandenen entspricht".[4)] Langfristige Kapazität oder Totalkapazität beinhaltet die gesamten zukünftigen Produktionsmöglichkeiten. Schieb[5)] und Liebl[6)] wollen die leistungsgemäße Substanzerhaltung an die gesamtwirtschaftliche Entwicklung

---

1) vgl. Eckardt, H.: Die Substanzerhaltung industrieller Betriebe, a.a.O., S. 27
2) Liebl, J.: Kapitalerhaltung und Bilanzrechnung, Heft 6 der Veröffentlichung zur Betriebswirtschaft, Wolfenbüttel 1954, S. 47
3) vgl. Hax, K.: Die Substanzerhaltung der Betriebe, a.a.O., S. 238
4) Neubert, H.: Anlagenfinanzierung aus Abschreibungen, ZfH, NF., 3.Jg., 1951, S. 368
5) vgl. Schieb, B.: Grundsätzliche Probleme der Kapitalerhaltung. In: Fragen der Kapitalerhaltung und Finanzierung, Veröffentlichungen zur Betriebswirtschaft, Heft 3, Wolfenbüttel, 1949, S. 28
6) vgl. Liebl, J.: Kapitalerhaltung und Bilanzrechnung, a.a.O., S. 45

anpassen. Diese Anschauung widerspricht aber der Definition des Begriffs. Eckardt[1] und Jacob[2] interpretieren denn auch Hasenacks ursprüngliche Konzeption absolut nicht im Sinne einer Relativierung. "Hasenack macht somit einen deutlichen Unterschied zwischen einer kapazitätserhaltenden und einer kapazitätserweiternden Anpassung und damit zwischen Substanzerhaltung und -ausweitung."[3][4]

Um aber eine feste Ausgangsbasis zu bekommen, gilt im Rahmen der vorliegenden Arbeit folgende Eingrenzung: Unter Unternehmungserhaltung wird die Erhaltung der Substanz in leistungsgemäßer Form verstanden, der die entwicklungsgemäße Erhaltung untergeordnet ist. Sie entspricht in dieser Art der von Schnettler[5] als zweiter Schritt zur Kapitalerhaltung genannten Erhaltung der betrieblichen Leistungsfähigkeit "in der bisherigen Höhe, aber unter Verwirklichung des technischen Fortschritts". Die leistungsgemäße Substanzerhaltung liegt somit eingeordnet zwischen der reproduktiven und der relativen Substanzerhaltung.

Sowohl die Substanzerhaltung als Minimalziel unternehmerischen Handelns bezeichnet wird, bedeutet dies nicht, daß die Unternehmung damit außerhalb der Marktregeln gestellt werden soll. Für den einzelnen Betrieb kann es dagegen in der Marktwirtschaft keine Existenzgarantie geben"[6], und "tatsächlich führen auch alle bisher vorgeschlagenen Systeme der Substanzerhaltungsrechnung nicht zu einer Aufhebung der natürlichen Auslese im Markt".[7]

---

1) Vgl. Eckardt, H.: Die Substanzerhaltung industrieller Betriebe, a.a.O., S. 31
2) Vgl. Jacob, A.: Betriebserhaltung kommunaler Eigenbetriebe, Beiträge zur betriebswirtschaftlichen Forschung, Köln und Opladen 1963, S. 22
3) Eckardt, H.: Die Substanzerhaltung industrieller Betriebe, a.a.O., S. 31
4) Vgl. Hasenack, W.: Betriebsvergleich, Substanzwert- u. Betriebserhaltungsprobleme, Buchbesprechung zu Schnettler, Betriebsanalyse, BFuP 1961, S. 175-178
5) Vgl. Schnettler, A.: Betriebsanalyse, 2.Aufl.,Stuttg.1960, S.18
6) Hax, K.: Die Substanzerhaltung der Betriebe, a.a.O., S. 5
7) Heinen, E.: Buchbesprechung zu Hax, Die Substanzerhaltung der Betriebe. In: ZfHF 1959, S. 93

3) Das Problem Scheingewinn und echter Gewinn

Scheingewinne, deren Ursachen Preisänderungen, technischer Fortschritt und Bedarfswandel sind, stellen "nach herrschender Auffassung die Unterschiede zwischen den niedrigeren Anschaffungskosten und den höheren Wiederbeschaffungskosten"[1] dar. Unter Hinweis auf die verschiedenen Erhaltungstheorien definiert Bender den Scheingewinn als die Differenz "zwischen dem tatsächlich ausgewiesenen Ergebnis und demjenigen, das sich aus der für richtig gehaltenen Kapitalerhaltung ergibt".[2]

Scheingewinne bleiben dann ein Grundproblem, wenn die Preise der Ersatzgüter sich nicht verändern, oder, wenn der Gewinn ausreicht, die gestiegenen Wiederbeschaffungspreise zu decken. Steigen jedoch die Preise und wird der Gewinn der Unternehmung entzogen, so kann die Finanzierung der Ersatzinvestitionen aus eigener Kraft gefährdet werden.

Die bestehenden Vorschriften, nach denen der handels- und steuerbilanzielle Gewinn ermittelt wird, stehen grundsätzlich unter dem Kriterium der nominellen Kapitalerhaltung. In Zeiten steigender Preise, des technischen Fortschritts und des Bedarfswandels enthalten die dort ausgewiesenen Gewinne Scheingewinne. Es fehlte deshalb nicht an Argumenten, den "offiziellen" Jahresabschluß nach anderen Erhaltungstheorien zu orientieren.

Auf die Argumente für und gegen eine grundsätzliche Ablösung der nominellen Kapitalerhaltung in Handels- und Steuerbilanz wird im nachfolgenden näher eingegangen.

---

1) Gnam, A.: Scheingewinne, Scheinverluste - eine Interessenkollision zwischen Volkswirtschaft und Betriebswirtschaft? In: NWB 1952, S. 39

2) Bender, K.: Zur betriebswirtschaftlich richtigen Errechnung der Scheingewinne. In: NB 1952, S. 36

Rieger vertrat in den ersten Jahrzehnten dieses Jahrhunderts die Auffassung, daß die Substanzerhaltung allein Aufgabe der richtigen Gewinndisposition der Geschäftsführung sei. "Weil die Inflation sich auch in der Rechnung der Betriebe auswirkte, hat sie die Betriebswirte auf den Plan gerufen. Sie wiesen nach, daß und warum die Kalkulationen und Bilanzen nicht mehr stimmen konnten; sie entdeckten die "Scheingewinne", hinter deren steigenden Riesenziffern sich manchmal oder oft genug Verluste verbargen."[1)]

"Die Meinung, daß die Unternehmer einen Anspruch auf Substanzerhaltung hätten, ist irrig. Sie haben kraft der zugrunde liegenden Rechnung lediglich Anspruch auf Erhaltung des Nominalkapitals - Anspruch in dem Sinne, daß erst ein Mehr an Geld als Gewinn zu betrachten ist".[2)] Auch Mahlberg[3)] ist ähnlicher Ansicht, denn er bezeichnet den Gewinn aus Wertänderungen zweifelsfrei als echt, und dieser wird damit "folglich zu Recht von der Goldmarkrechnung ausgewiesen".

Das "Abwegige" an den Scheingewinnen dokumentiert Leitner[4)] mit einem rechnerischen Beispiel:

	Fall A	Fall B
Erlös	120	120
Anschaffungskosten	100	100
Scheingewinn (?)	20	20
- Mehrkosten der Wiederbeschaffung	3+ Minderkosten	10
Wirklicher Gewinn (?)	17 !	30 !

1) Rieger, W.: Privatwirtschaftslehre, a.a.O., S. 249
2) Rieger, W.: Über Geldwertschwankungen, Stuttgart, 1938, S. 50
3) Vgl. Mahlberg, W.: Der Tageswert in der Bilanz, Leipzig 1925, S. 13
4) Vgl. Leitner, F.: Wirtschaftslehre der Unternehmung, Berlin und Leipzig 1926, S. 132

"Die Erhaltung der Vermögenssubstanz und die Frage der Bereitstellung von Zahlungsmitteln für die Wiederbeschaffung werden mit der Frage der Gewinnmessung verquickt. Bei steigenden Wiederbeschaffungskosten hatten jene Theoretiker ungeteilten Beifall der steuerzahlenden Kaufleute, bei sinkenden Ersatzkosten hörte man ihn nicht mehr".[1)]

Gegen eine Eliminierung des Scheingewinns wendet sich auch Prion, nach dessen Auffassung die Sorge um die Wiederbeschaffung nicht unter die Gewinnermittlung fällt. Er sieht sie als eine Angelegenheit der Gewinnverwendung und der Finanzierung.[2)]

Alle diese Argumente für die nominelle Kapitalrechnung und damit gegen die gesonderte Berücksichtigung des Scheinerfolges können allerdings nach Hopfner nicht befriedigen, wenn man sie den Wertvorstellungen des Unternehmers gegenüberstellt.

"Der Unternehmer bilanziert nicht, um das geldliche Ende (im Sinne Riegers, Anm. d. Verf.) zu prognostizieren; was ihn interessiert, ist der Wert als Wirtschaftsgrundlage, ist die Bilanz als Kräftespeicher. Die Frage nach der maßgeblichen Wertvorstellung muß lauten: Wo leitet sich das 'Vermögen', die Wirtschaftskraft der Unternehmung her, wie kommt es dazu, daß am Bilanzstichtag Kräfte aufgespeichert sind".[3)] "Die Unternehmung entnimmt ihrem Daseinszweck entsprechend Güter aus der Volkswirtschaft und investiert sie im Betrieb. Im Rahmen der Leistungserstellung werden diese verbraucht, liquidiert. Primär sind alle Betriebswirtschaften Konsumenten, die Beschaffung ist die Voraussetzung der Existenz der Betriebswirtschaft, ihres Wirtschaftens. Daraus ergibt sich die überragende Bedeutung des Beschaffungswertes für die Bewertung. Die Unternehmung entnimmt

---

1) Leitner, F.: Wirtschaftslehre der Unternehmung, Berlin und Leipzig 1926, S. 132
2) Vgl. Prion, W.: Die Lehre vom Wirtschaftsbetrieb, 2. Buch, der Wirtschaftsbetrieb als Wirtschaft (Unternehmung), Berlin 1935
3) Hopfner, H.: Das Wertproblem im Jahresabschluß, Dissertation München 1959, S. 19 ff, a.a.O.

ihre Wirtschaftskraft dem Beschaffungsmarkt, deshalb beeinflußt dieser den Wert der Investition bis zu deren endgültigen Liquidation im Verkauf".[1] Nur der Beschaffungsmarkt kann deshalb als Grundlage der Wirtschaftskraft der Unternehmung gelten.

Die vorerwähnten Argumente gegen eine Berücksichtigung des Erfolges am ruhenden Vermögen können nach Ansicht Weilbachs[2] auch dann nicht befriedigen, wenn man von der Tatsache ausgeht, daß die Bilanz ein "wahres" Bild des Unternehmens geben soll. Denn eine Bilanz, deren einzelne Posten geformt werden von historischen Werten, kann in einer dynamischen Wirtschaft nicht der Wahrheit entsprechen.

Gutenberg nimmt sogar die Möglichkeit der Ausschaltung von Preisänderungen in der Bilanz als Maßstab für den wissenschaftlichen Charakter der Betriebswirtschaftslehre. "Ich stehe nicht an zu erklären, daß nach meinem Dafürhalten die Betriebswirtschaftslehre an dem Problem der Eliminierung von Geldwertschwankungen aus Bilanz, Kostenrechnung, Preispolitik.....zu sich selbst als Wissenschaft gefunden hat".[3]

Nicht zuletzt ist es auch die höchstrichterliche Rechtsprechung selbst, die auf die Gefahr der Substanzbesteuerung bei der Nichtbeachtung von Scheingewinnen hinweist und die damit eine Erwiderung auf Leitners Zahlenbeispiel gibt.[4]

"Eine Firma hat 1.000 m Stoff zu RM 10,-- je m erworben und weist sie in der DM-Überleitungsbilanz mit DM 10.000,-- aus. Sie verkauft die Stoffe zu DM 30,-- je m. Zur Erhaltung ihres

---

1) Hopfner, H.: Das Wertproblem im Jahresabschluß, Dissertation München 1959, S. 20, a.a.O.
2) Vgl. Weilbach, E.A.: Das große Mißverständnis um die Bilanzwahrheit. In: ZfB, 30. Jg. 1960, S. 654 ff
3) Gutenberg, E.: Betriebswirtschaftslehre als Wissenschaft, Krefeld 1957, S. 15
4) Gutachten des OFH v. 3.6.1959, Slg.Bd. 54, S. 338

Warenbestandes muß sie die Stoffe wiederbeschaffen und für Stoffe von gleicher Art und Güte einen Betrag von DM 20,-- je m bezahlen. Unterliegt der Veräußerungserlös von DM 30,-- abzüglich des Buchansatzes von DM 10,-- = DM 20,-- je m Stoff der Besteuerung, so ist die Firma nicht in der Lage, mit dem Erlös von DM 30.000,-- die veräußerten Stoffe wiederzubeschaffen." "In der großen Masse der Fälle werden auf den im Erlös steckenden Gewinn von DM 20.000,-- über DM 10.000,-- Steuern anfallen, so daß für die Wiederbeschaffung die benötigten DM 20.000,-- nicht mehr voll zur Verfügung stehen".

Aus dieser vom DFH getroffenen Feststellung geht die ganze Problematik des Scheingewinnes hervor.

Eine Aufteilung in echten Gewinn und Scheingewinn ist dann nicht nötig, wenn der erzielte und voll in der Unternehmung belassene Gewinn so hoch ist, daß die Substanzerhaltung jederzeit gewährleistet ist. Sobald dieser Gewinn aber der Unternehmung entzogen wird, ist die Substanzerhaltung nicht mehr gegeben. Ein echter Gewinn kann also nur dann gegeben sein, wenn er sich aus dem Überschuß des Ertrages über den leistungsgemäßen Aufwand ergibt.

Die Tatsache allerdings, daß für die Substanzrechnung herkömmlicher Art noch der begründete Maßstab fehlt, trägt dazu bei, daß bis jetzt echte Gewinne nur ungenau von Scheingewinnen unterschieden werden können.[1] Daran ändert auch nichts, daß in der Kalkulation tagtäglich mit Wiederbeschaffungspreisen gearbeitet wird, es somit auch möglich sein müßte, ihn am Jahresende "nur" einmal zu ermitteln und in der Bilanz zum Ansatz zu bringen.[2]

---

1) Vgl. Bellinger, B.: Offene Fragen der betrieblichen Substanzerhaltung, a.a.O., S. 21
2) Vgl. Hopfner, H.: Das Wertproblem im Jahresabschluß, a.a.O., S. 191 ff.

Dies bedeutet aber keine Einschränkung für die Zukunft, denn die Erfassung und Berechnung der Preisentwicklung wird mit dem fortschreitenden Ausbau der Wirtschaft und der Verwaltungsstellen immer mehr vervollständigt. Eine Errechnung entsprechender Preisindices kann deshalb nach Ansicht Bankmanns[1] auch nicht schwieriger sein als z.B. die Errechnung der mehr als 2.000 verschiedenen Steuerkurswerte für eine weitaus unbedeutendere Sache.

Bellinger[2] versucht einen Ausweg zu finden, indem er die Geldrechnung als Kontroll- und Rechnungsmittel beibehält und aus ihr die Daten für Sonderrechnungen, z.B. für die Kostenrechnung oder die Substanzrechnung, entnimmt. Die Besteuerung und die anderen gewinnentziehenden Maßnahmen werden nicht mehr aufgrund des Abschlusses der Geldrechnung vorgenommen, sondern am Ergebnis der Substanzrechnung als Grundlage durchgeführt. Der dadurch entstehenden Mehrarbeit wird sich der Unternehmer je eher unterziehen, je mehr er an einem echten Ergebnisausweis interessiert ist.

Die Bedeutung des Scheingewinns ist allerdings unterschiedlich. Sie hängt ab vom investierten Kapital und vom Umsatz, also vom Kapitalumschlag. Je geringer dieser ist, desto stärker tritt der im Gewinn enthaltene Scheingewinn in den Vordergrund.

Für die nachfolgenden Beispiele wurde ein Reingewinnaufschlag von 30% angenommen, während die Geldentwertung sowohl beim Absatz als auch bei der Beschaffung bei 20% liegt.

---

1) Vgl. Bankmann, J.: Abschreibungen auf das Anlagevermögen und die Besteuerung von Scheingewinnen, DB 1962, S. 74

2) Vgl. Bellinger, B.: Offene Fragen der betrieblichen Substanzerhaltung, a.a.O., S. 21

Fall a)

Die Umschlagshäufigkeit beträgt 1

Anschaffungskosten	100
Verkaufserlös	130
Nominalgewinn	30

Da jedoch die sofort stattfindende Wiederbeschaffung nur zu einem Preis von 120 möglich ist, entstand ein Scheingewinn von 20 oder rund 66% des Nominalgewinns.

Fall b)

Die Umschlagshäufigkeit beträgt 2

Das Vermögensgut wird bei 100 eingekauft und bei 130 verkauft. Am Tag des Verkaufs wird die Ersatzbeschaffung mit 115 durchgeführt und zum Ende der Betrachtungsperiode mit 150,5 weiterveräußert. Als Prämisse wurde eingangs gesetzt, daß auch der Verkaufspreis um dieselbe Höhe wie der Einkaufspreis steigt.

		Nominalgewinn	Scheingewinn
Anschaffungskosten	100		
Verkaufserlös	130	30	15
Wiederbeschaffung	115		
Verkaufserlös	150,5	35,5	15
		65,5	30

Einem Nominalgewinn von 65,5 steht ein Scheingewinn von 30 gegenüber, also rund 49% des Nominalgewinns, gegenüber 66% bei nur einmaligem Kapitalumschlag.

Es kann festgestellt werden, daß der Scheingewinn mit steigendem Kapitalumschlag sinkt.[1)]

Die Probleme der Scheingewinne wurden in der Nachkriegszeit am heftigsten diskutiert, als die ausgewiesenen Gewinne durch die Einkommensteuer sehr hoch besteuert wurden. So betrug der Spitzensteuersatz der Einkommensteuer vor dem Steueränderungsgesetz vom 20. Juni 1953 95%[2)] und wurde bereits bei einem Gewinn von DM 250.000,-- erreicht. Scherpf stellte deshalb seinerzeit fest: "Die bisherige Aufgabe der Betriebspolitik, alle Maßnahmen zur Erhaltung der Substanz, des Kapitals und der Leistungsfähigkeit des Betriebes zu treffen sowie die (einstmalige) Voraussetzung dazu: das ökonomische Prinzip (Kostenminimierung) zu wahren, wird heute durch die Steuerpolitik in eine vollkommen neue Richtung gestellt".[3)]

---

1) Vgl. hierzu: Berg, K.: Zur Problematik der Scheingewinnbesteuerung, NB 1956, S. 61 - 65; Lademann, F.: Steuerliche Behandlung von Preissteigerungen beim Vorratsvermögen, WPg 1950, S. 546; Kümmel, R.: Probleme des Scheingewinns und der Scheingewinnbesteuerung, Diss. Nürnberg 1956, S. 27

2) Vgl. Bühler, O.: Steuerrecht, Bank II, Wiesbaden 1953, S. 36

3) Scherpf, P.: Betrieb und Steuer, a.a.O., S. 421. Vgl. auch Bredt, O.: Was verbleibt dem Unternehmer vom Gewinn, Stuttgart 1952; Geldmacher, E.: Gegen den Substanzschwund in den Betrieben, Industriekurier Nr. 23 und 26, 1952; Görres, P.: Zur Scheingewinnbesteuerung, BB 1955, S. 124; Husemann, H.: Scheingewinne bei Abschreibungen vom Anschaffungswert, DB 1952, S. 599; Ottel, F.: Die Steuerinflation, ZfB 1954, S. 279; Kratzert, F.: Nochmals die Steuerinflation, ZfB 1955, S. 175; Pohmer, D.: Zum Thema Gutachten des Obersten Finanzgerichtshofes (OFH) über die Zulässigkeit des Last in - First out (Lifo)-Verfahrens und des First in - First out (Fifo)-Verfahrens, WPg 1950, S. 373

III. Entstehung und Ausmaß der Scheingewinne in Beherbergungsunternehmen

1) Entstehungsursache Wiederbeschaffungspreise

Scheingewinne entstehen, wenn die steigenden Wiederbeschaffungspreise der Ersatzgüter nicht im entsprechenden Maße im Aufwand berücksichtigt werden.

Zu Beginn dieses Jahrhunderts ging man davon aus, daß die Gefahr der Scheingewinnbildung insbesondere auf die langfristige Nutzungsdauer des Anlagevermögens und der in dieser Zeit eintretenden Preiserhöhungen zurückzuführen sei. Während nämlich Preisänderungen bei voll verbrauchten Vermögensgütern, z.B. denen des Umlaufvermögens, unmittelbar mit dem Umsatz zum Ausdruck kommen, wirken sie im Anlagevermögen weiter, und zwar bis zum Ende der Nutzungsdauer.

Schmalenbach lenkte dann, unter dem Eindruck der sich anbahnenden Inflation, die Aufmerksamkeit auf das Umlaufvermögen. Seiner Meinung nach treten Scheingewinne zwar bei fast allen Aktivposten ein, sie sind "aber besonders groß bei den beweglichen Aktiven und verhältnismäßig gering bei den dauernden Anlagen".[1)]

Allerdings wandte sich in der Folgezeit, ausgelöst durch eine relative Stabilisierung der Wirtschaft und vor allem durch die stark zunehmende Mechanisierung und Automatisierung der Güterproduktion, das Interesse wieder mehr dem Anlagevermögen zu.

Im Beherbergungsgewerbe stand und steht das Anlagevermögen dagegen immer im Mittelpunkt der Diskussion. Es beträgt etwa

---

1) Schmalenbach, E.: Die steuerliche Behandlung der Scheingewinne, 2. und 3. Auflage, Jena 1922, S. 6

85% des Gesamtvermögens. Das Umlaufvermögen und die von ihm ausgehende Problematik kann dagegen negiert werden.

Wie sehr eine alleinige Betrachtung des Anlagevermögens und seiner Problematik im Beherbergungsgewerbe berechtigt ist, geht auch aus der folgenden Tabelle hervor: von allen stark anlageintensiven Gewerbezweigen wies 1963 das Beherbergungsgewerbe die höchste prozentuelle Anlageintensität aus.[1)]

Anlageintensität verschiedener Wirtschaftszweige
1963 i.v.H. zum Gesamtvermögen

Steinkohlenbergbau	56,5
Schiffahrt, Wasserstraßen, Hafen	67,9
Eisenbahnen (ohne Bundesbahn)	76,4
Elektrizitätserzeugung	77,9
Wassergewinnung	83,5
Straßenverkehr	85,3
Beherbergungsgewerbe[2)]	86,1

Eine weitere Aufgliederung des Anlagevermögens zeigt, daß rund 1/3 davon auf Mobilien entfällt und 2/3 auf Gebäude und Grund und Boden. Da aber der Grund und Boden im allgemeinen nur einen geringen Wert aufweist (ca 10 - 15 % des Anlagevermögens), beträgt der Anteil des Gebäudes mehr als die Hälfte des Wertes des Gesamtvermögens.

Eine Untersuchung über die mögliche Entwicklung der Wiederbeschaffungspreise der Ersatzgüter im Beherbergungsgewerbe ist deshalb am interessantesten am Beispiel des Betriebsgebäudes durchzuführen.

---

1) Statistisches Bundesamt Wiesbaden, Unternehmen und Arbeitsstätten, Reihe 2, Kapitalgesellschaften, I. Abschlüsse der Aktiengesellschaften, Geschäftsjahr 1963

2) Vgl. Koch, A. u. Jaeger, R.: Hotelbetriebsvergleich 1963/64, a.a.O.

Preisänderungen haben eine zweifache Ursache. Während sie einerseits Ausdruck einer Veränderung des allgemeinen Preisniveaus sein können, entstehen sie andererseits aufgrund einer Veränderung der Preisstruktur, also aufgrund einer Veränderung der Relation des Preises einzelner oder mehrerer Güter zu den Preisen anderer Güter.

Diese unterschiedlichen Abhängigkeiten und Reagibilitäten der Preise von Vermögensgütern, also von marktbedingten und geldwertbedingten Preisbewegungen, werden durch die folgende Aufstellung deutlich:

Jahr	Bauleistung[1]	Kupfer[2]	Blei[3]
	Index	Index	Index
1913	100,0	72	18
1950	251,1	178	106
1955	317,8	351	116
1956	326,5	328	97
1957	338,0	219	73
1958	348,4	197	70
1959	366,9	237	72
1960	394,5	246	64
1961	424,4	229	56
1962	461,3	234	63
1963	488,8	234	101
1964	494,1 (geschätzt)	351	-

1) Statistisches Bundesamt, Wiesbaden, Fachserie M, Reihe 5, Preise und Preisindices für Bauwerke und Bauland, November 1964, S. 32

2) Metall-Statistik der Metall-Gesellschaft AG., Frankfurt/M., Londoner Notierungen, £/long ton, Jahreswerte

3) Walther, A.: Einführung in die Wirtschaftslehre der Unternehmung, 2. Band: Die Unternehmung, Zürich 1953, S. 62

Klar zu erkennen ist die unterschiedliche Entwicklung der Preise der aufgezeigten Rohmaterialien und jener der Bauleistungen. Während die Rohmaterialien reversible Preisbewegungen aufweisen, d.h. deren Preise verändern sich sowohl nach oben als auch nach unten, zeigen die Bauleistungen eine ständig steigende Preistendenz. Zwischen diesen beiden extremen Preistendenzen liegen im allgemeinen auch jene der anderen Vermögensgüter.

Die Erklärung für diese unterschiedlichen Preisbewegungen gibt die in den einzelnen Vermögensgütern investierte Arbeitsleistung und der technische Fortschritt.

Technischer Fortschritt bedeutet die Steigerung des Produktionsvolumens je Rohstoff- oder Arbeitszeiteinheit.[1] Dadurch können folgende Wirkungen auftreten:

a) Vergrößerung der Ausstoßmenge unter Gleichbehaltung des qualitativen Niveaus
b) Vergrößerung der Ausstoßmenge unter gleichzeitiger Variation des qualitativen Niveaus
c) Kosten- und Preissenkung aufgrund der vergrößerten Ausstoßmenge
d) Herstellung eines völlig neuen Produktes.

Für eine weitere Betrachtung genügt es, festzustellen, daß der technische Fortschritt die Herstellung eines Gutes verbilligen kann. Wird nun auch die Veränderung des Geldwertes in die Analyse einbezogen, so lassen sich unter diesen Umständen, bei einer angenommenen Geldentwertung, drei Preistendenzen voraussagen: die Preise fallen, sie bleiben konstant, oder sie erhöhen sich nur langsam, bleiben also hinter der Geldwertminderung zurück. Maßgeblich für die Reaktion der Preise ist

---

1) Vgl. Fourastié, J.: Die große Hoffnung des 20. Jahrhunderts, 3. Aufl., Köln-Deutz 1954, S. 28

die Einflußmöglichkeit des technischen Fortschritts. Daraus folgt, daß Vermögensgüter, auf die der technische Fortschritt nur einen geringen Einfluß ausüben kann, auf eine gegebene Geldwertänderung grundsätzlich schneller reagieren. Dies sind Güter, die einen hohen Anteil an investierten Arbeitsleistungen aufweisen; denn: "Die Löhne passen sich dem neuen Geldwert wohl am schnellsten - aber immer verzögert - an, sofern die Konjunktur gut ist und keine staatlichen Vorschriften Lohnerhöhungen verhindern. Auch die stark lohnbedingten Baupreise reagieren auf die Geldentwertung meistens rasch, während die Preise von Maschinen und Einrichtungsgegenständen und vor allem die Rohmaterialpreise ihre eigenen Wege gehen."[1)]

Als Ergebnis einer Untersuchung über die Lohnentwicklung in der Vergangenheit stellt Fourastié fest: "In Frankreich stiegen die Löhne, die die tertiären Preise bestimmen (Fourastié zählt alle Wirtschaftszweige mit keinem oder nur geringem technischen Horizont, also alle arbeitsintensiven Gewerbe zum tertiären Sektor, Anm. d. Verf.), von 1840/49 bis 1931/35 auf das 14,8fache; der offizielle Index der Großhandelspreise, ein sonderbarer Durchschnitt aus sekundären und primären Preisen, stieg in der gleichen Zeit nur auf das 3,6fache und der Index der Einzelhandelspreise, bestehend aus primären Preisen, auf die erheblich tertiäre Belastungen aufgestockt werden, auf das 6,7fache".[2)]

---

1) Walther, A.: Einführung in die Wirtschaftslehre der Unternehmung, 2. Band: Die Unternehmung, Zürich 1953, S. 62

2) Fourastié, J.: Die große Hoffnung des 20. Jahrhunderts, a.a.O., S. 152

Auch die Preisentwicklung in Deutschland verläuft dementsprechend. "Der Stundenlohn des Ungelernten stieg von 1908/12 von 0,33 auf 1,33, also auf das Vierfache".[1)]

Dies bedeutet mit anderen Worten, daß der Einfluß einer Geldentwertung auf den Preis des wiederzubeschaffenden Vermögensgutes in seiner Höhe abhängig ist von der Möglichkeit, Arbeit durch Kapital zu ersetzen oder, anders ausgedrückt, vom technischen Horizont[2)] eines Gutes und dem Grad des technischen Fortschritts.[3)]

Wie wenig der technische Fortschritt in der Lage ist, die Herstellungskosten des Betriebsgebäudes zu ermäßigen, geht auch aus der folgenden Indexreihe der Baukosten je cbm umbauter Raum hervor. Da die Baukosten stärker anstiegen als die weiter oben aufgezeigten Kosten der Bauleistungen, kann davon ausgegangen werden, daß die Faktoren, die die Preise der Bauleistungen bestimmen, auch die Baukosten des Gebäudes der Beherbergungsbetriebe voll beeinflussen. Der die Indexreihe der Bauleistungen übersteigende Teil der Baukosten im Beherbergungsgewerbe kann auf technische Neuerungen und auf den Bedarfswandel zurückgeführt werden.

---

1) Fourastié, J.: Die große Hoffnung des 20. Jahrhunderts, a.a.O., S. 182. Vgl. hierzu auch: Konrad, A.: Zahlungsbilanz - Störungen und wirtschaftliches Wachstum. Dargestellt am Beispiel der Ver. Staaten von Amerika und Westeuropa 1950-1959, Berlin 1962, Bombach, G.: Von der Neoklassik zur modernen Wachstums- u. Verteilungstheorie. In: Schweizerische Zeitschrift für Volkswirtschaft u. Statistik, Nr. 3, Sept. 1964; Ott, A.E.: Technischer Fortschritt. In: Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Tübingen 1958, Band 10, S. 302 ff.

2) Vgl. Kriegshoff, H.: Technischer Fortschritt und Produktivitätssteigerung, Berlin 1958, S. 22

3) Vgl. Lipfert, H.: Einführung in die Währungspolitik, München 1964, S. 65 ff.

Baukostenindex pro cbm umbauter Raum für
Gebäude des Beherbergungsbetriebes

1952 = 100

Jahr	DM / cbm
1952	100
1954	120
1956	156
1958	195
1960	220
1962	240
1964	265

Für die Wiederbeschaffungspreise des bedeutendsten Postens der Aktivseite der Bilanz, des Betriebsgebäudes, läßt sich aus dieser Darstellung eine einseitig steigende Preistendenz ableiten. Die Gefahr der Entstehung von Scheingewinnen ist entsprechend hoch.

2) Entstehungsursache technischer Fortschritt

Neben der Nichtbeachtung von steigenden Wiederbeschaffungspreisen können Scheingewinne auch dann eintreten, wenn der technische Fortschritt das Ersatzgut verändert und mit dieser Änderung eine Preiserhöhung verbunden ist, oder, wenn durch den technischen Fortschritt neue Ersatzgüter entstehen, deren Preise höher als die der derzeitigen Produktionsgüter sind.

Es wurde im vorhergegangenen Abschnitt in Verbindung mit der Preisentwicklung über die Wirkungsmöglichkeit des technischen Fortschritts gesprochen. Deshalb genügt es, wenn hier aufgezeigt wird, inwieweit die Leistung des Beherbergungsbetriebes vom technischen Fortschritt beeinflußt werden kann.

Die Leistung des Beherbergungsgewerbes besteht überwiegend in Dienstleistungen. Die Produktion weist daher gegenüber der eines Fertigungsunternehmens wesentliche Unterschiede auf. Während dort Produktion und Absatz getrennt erfolgen, sowohl in zeitlicher als auch in örtlicher Sicht, ergibt sich im Beherbergungsgewerbe eine völlige Kongruenz dieser Vorgänge. Diese zeitplangebundene Dienstleistung bedeutet, daß eine Veränderung in der Form der Darbietung nur bis zu einer gewissen Grenze vorgenommen werden kann.

Hinzu kommt als weitere Beschränkung des technischen Fortschritts im Beherbergungsbetrieb die Art der Leistungsdarbietung. "Die Erwähnung der Tatsache, daß ein großer Teil der Arbeitszeit lediglich durch Bereitschaft ausgefüllt wird, die Notwendigkeit einer zum Teil 24-stündigen Dienstbereitschaft, die Unmöglichkeit, eine bestimmte Arbeitsleistung pro Stunde festzulegen und das Zusammendrängen der hauptsächlichsten Arbeitsvorgänge auf wenige Stunden am Tage, zeigt, welche Schwierigkeiten der Rationalisierung entgegenstehen".[1)]

---

1) Lotz, G.: Gegenwartsprobleme des Hotelwesens, Dissertation, Würzburg 1933, S. 18

Der technische Fortschritt kann daher im Beherbergungsgewerbe nur dort Einfluß nehmen, wo die Bewegungsfreiheit und die Bedienung des Gastes nicht nachteilig tangiert werden.[1)]

Diese Gebiete sind in der Hauptsache die Verwaltung, ferner die Wasseraufbereitung und die Dampferzeugung. Teilweise kann auch der Einfluß des technischen Fortschritts in der Küche und in den damit zusammenhängenden Abteilungen nachgewiesen werden.

Im allgemeinen kann aber davon ausgegangen werden, daß seine Einflußmöglichkeit bei Dienstleistungsbetrieben relativ gering ist.

Dafür spricht im Beherbergungsgewerbe auch die ständig steigende Zahl der Beschäftigten. Wenngleich ein Teil der Personalausweitung auf eine Verkürzung der Arbeitszeit und deshalb auf eine Einstellung zusätzlichen Personals zurückzuführen ist, kann doch vermutet werden, daß der größere Teil der neu hinzugekommenen Beschäftigten zur Aufrechterhaltung der Leistung notwendig ist. Der technische Fortschritt bedeutet deshalb vorerst im Beherbergungsgewerbe keinen offensichtlichen Austausch von Arbeit gegen Kapital.

Beschäftigtes Personal pro Bett in Beherbergungsbetrieben

Jahr	Beschäftigte/Bett
1954	0,45
1956	0,49
1958	0,50
1960	0,51
1962	0,55
1964	0,56

1) Vgl. Münch, T.: Das Hotelunternehmen, a.a.O., S. 378

Damit kann auch die Gefahr des Ausweises von Scheingewinnen aufgrund dieser Entstehungsursache als relativ gering bezeichnet werden.

3) Entstehungsursache Bedarfswandel

Wenn dem technischen Fortschritt im Beherbergungsgewerbe eine nur relativ geringe Einflußmöglichkeit auf die Entstehung von Scheingewinnen zuerkannt wurde, so trifft das gleiche sicherlich nicht auf den Bedarfswandel zu. Ihm kommt im Beherbergungsgewerbe eine ganz entscheidende Ursache für die Entstehung von Scheingewinnen zu.

Der Bedarfswandel geht von der Absatzseite aus und betrifft zumeist die immateriellen Faktoren, also z.B. die Ausstattung der Zimmer, der Halle, des Restaurants usw. Mit steigendem Lebensstandard nimmt auch die Qualität dieser Ausstattungsgegenstände zu. Dies besagt, daß die Ersatzgüter in nahezu allen Fällen teuerer sind als die bis jetzt im Betrieb eingesetzten Vermögensgüter.

Wegen der hohen Starrheit der Vermögensstruktur und der damit verbundenen, nur allmählichen Berücksichtigungsmöglichkeit sich ergebender Änderungen erhalten kurzfristig vorübergehende oder oszillierende Änderungen nur eine geringfügige Bedeutung. Dagegen besteht ein wesentlicher Einflußfaktor in qualitativen und quantitativen strukturellen Wandlungen.

Derartige strukturelle Wandlungen wurden z.B. in der Nachkriegszeit von den Ansprüchen, die von dem aus verschiedenen wirtschaftlichen Gründen relativ früh nach Europa gelenkten amerikanischen Reisestrom ausgingen, ebenso ausgelöst wie

durch die Veränderungen, die sich durch die Zunahme der Gesellschaftsreisen ergaben. Aber auch die wirtschaftliche Liberalisierung brachte eine Internationalisierung des Fremdenverkehrs und damit eine unmittelbare Konkurrenz der oft direkt oder indirekt subventionierten Beherbergungsbetriebe des benachbarten Auslandes, wie sie vorher nicht bestand.

Im Gegensatz zu den obengenannten strukturellen Änderungen trifft die dritte Gruppe der Änderungsmöglichkeiten, die evolutionären Wandlungen, die einzelnen Beherbergungsbetriebe unterschiedlich. Gemäß der Grundfunktion der Beherbergungsunternehmung, nämlich der Übernahme der Haushaltsfunktion[1], ist neben der Voraussetzung, d a ß eine Dienstleistung angeboten wird, vor allem die F o r m des Angebots entscheidend. Die Form wird aber durch die immateriellen Faktoren, die die Atmosphäre und den Standard der Unternehmung festlegen und damit zur Produktdifferenzierung beitragen, bestimmt.

Diese nur in wenigen Fällen mit rationalen Überlegungen konform gehenden Imponderabilien variieren dabei mit der Klasse und dem Standard der Unternehmung. "Mit zunehmender Qualität eines Hotelbetriebes bis hinauf zur sogenannten obersten Luxusklasse zeigt sich also eine immer größere Betonung immaterieller Faktoren auch hinsichtlich von Einrichtungsgegenständen, die mit dem eigentlichen Gebrauchswert nichts mehr zu tun haben".[2]

Diese Faktoren werden bestimmt durch den Lebensstandard eines Gastes, und es ist selbstverständlich, daß eine dort eintretende Änderung auch in dem von ihm bevorzugten Beherbergungsunternehmen nachvollzogen werden muß, sollen der Standard und

---

1) Vgl. Walterspiel, G.: Ursache und Bedeutung immaterieller Faktoren im Hotelbetrieb. In: Jahrbuch für Fremdenverkehr, 3. Jahrgang, Heft 1, S. 39 ff.
2) Derselbe, ebenda, S. 43

die Qualität des Angebots aufrecht erhalten bleiben.

Walterspiel führt hierfür als Beispiel auf, daß ein echter Teppich gekauft werden muß, "auch wenn an dieser stark begangenen Stelle ein Gummiläufer viel zweckmäßiger wäre". Oder: "In einem Hotel mögen die typischen Kacheln der 20er Jahre noch völlig ihrem Zweck entsprechen und in keiner Weise etwa abgenutzt sein; der Gast aber "kann sie einfach nicht mehr sehen", weshalb sie herausgeschlagen - also zerstört - werden müssen, um mit hohen Kosten durch andere, lediglich hinsichtlich ihrer Form geänderte, ersetzt zu werden....." [1)]

---

1) Walterspiel, G.: Ursache und Bedeutung immaterieller Faktoren im Hotelbetrieb, a.a.O., S. 43

B. Die Belastung des Beherbergungsunternehmens durch Besitzsteuern und deren möglicher Einfluß auf die Substanz

I. Die nominelle Belastung des Beherbergungsunternehmens durch Besitzsteuern

1) Die Abgrenzung der Besitzsteuern

Die Gliederung der Steuern wird bestimmt durch den Aussagezweck. Aus der großen Anzahl der verschiedenen Gliederungsmöglichkeiten[1] ist jene in direkte und indirekte Steuern ebenso gebräuchlich wie umstritten.

Der Gesetzgeber versuchte deshalb, bereits bei der Neuordnung des Steuersystems im Jahre 1919 diese Begriffe zu ersetzen. Von dieser Zeit an wird im amtlichen Sprachgebrauch von Besitzsteuern einerseits und von Verkehrs- und Verbrauchssteuern andererseits gesprochen.

Doch auch der Ausdruck Besitzsteuern konnte nicht ohne Kritik bleiben, da er sowohl auf die Steuern vom Vermögen als auch vom Ertrag Anwendung finden sollte und deshalb überlieferten Vorstellungen von Besitzsteuern widersprach. Trotzdem setzte sich diese Sprachregelung durch, und Bühler[2] stellte fest, daß durch die amtliche Anwendung die Wortbedeutung geprägt wurde.

Die Besitzsteuern umfassen die Substanz- und die Gewinnsteuern.

---

1) Vgl. hierzu: Kolms, H.: Finanzwissenschaft II, Sammlung Göschen Band 391, Berlin 1960, S. 52

2) Vgl. Bühler, O.: Steuerrecht I, Allgemeines Steuerrecht, 2. Auflage, Wiesbaden 1953, S. 49

Zu den Substanzsteuern zählen die Grundsteuer, die Gewerbekapitalsteuer, die Vermögensabgabe zum Lastenausgleich, die Vermögensteuer und die Erbschaftsteuer. Dagegen wird die Gruppe Gewinnsteuern gebildet von der Einkommen- und Körperschaftsteuer und der Gewerbeertragsteuer.

Da bei einer Analyse der Besitzsteuern und des späterhin aufzuzeigenden Einflusses dieser Steuern auf die Regenerationsmöglichkeit der betrieblichen Substanz ein eventueller Eingriff der "Substanzsteuern" ebenso schwerwiegend ist wie jener der "Gewinnsteuern", folgt nun eine eingehende Darstellung aller Steuerarten. Dabei wird auf Feststellungen Wert gelegt, die aufzeigen, inwieweit die allgemeinen Steuergesetze auf die besonderen Belange des Beherbergungsgewerbes eingehen.

Zuvor jedoch ergibt sich die Notwendigkeit, die Besteuerungsgrundlagen, also aktives und passives Vermögen, sowie den Ertrag und Gewinn zu erklären. Es zeigt sich nämlich, daß hier zum Teil wesentliche Unterschiede zwischen Großstadtbetrieben und Saisonbetrieben bestehen, und erst die Kenntnis dieses Unterschieds ermöglicht eine tiefere Aussage über die Bedeutung der einzelnen Steuern für die verschiedenen Standortgruppen von Beherbergungsbetrieben.

2) Die Besteuerungsgrundlage Vermögen

Das Vermögen oder Teile davon gelten als Steuergrundlage für die Grundsteuer und die Gewerbesteuer; aber auch die Vermögensteuer, die Lastenausgleichsabgaben und die Erbschaftsteuer errechnen sich daraus.

"Als Vermögen bezeichnet man die Gesamtheit aller Wirtschaftsgüter, die sich an einem Stichtag im Eigentum einer Person befinden".[1] Das Vermögen des Beherbergungsbetriebes ist, entsprechend dem Betriebszweck, gekennzeichnet durch eine hohe Anlageintensität. Das Anlagevermögen beträgt zwischen 80 und 90% vom Gesamtvermögen.

Anlage- und Umlaufvermögen bei Stadtbetrieben, i.v.H. zum Gesamtvermögen

Jahr	1952	1954	1956	1958	1960	1962	1964
Anlagevermögen	79	85	91	91	89	88	87
Umlaufvermögen	21	15	9	9	11	12	13

Anlage- und Umlaufvermögen bei Saisonbetrieben, i.v.H. zum Gesamtvermögen

Jahr	1952	1954	1956	1958	1960	1962	1964
Anlagevermögen	91	90	84	83	84	81	88
Umlaufvermögen	9	10	16	17	16	19	12

Wie aus der aufgeführten Tabelle hervorgeht, können im allgemeinen die prozentualen Anteile bei Stadt- und Saisonbetrieben als gleichlautend angenommen werden.

Eine weitere Aufgliederung des Anlagevermögens zeigt für beide Teilnehmergruppen für das Jahr 1962 etwa ähnliche Werte für Gebäude, Mobilien und Grund und Boden, wobei auf das Gebäude rund 60% entfallen.

Eine exakte Aussage über mögliche Unterschiede des Grund- und Bodenwertes bei Stadt- und Saisonbetrieben kann nicht getroffen

---

1) Wöhe, G.: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, a.a.O., Band I, S. 77

werden. Zwar liegt die Vermutung nahe, daß die meist an verkehrs- und zentrumsgünstigen Plätzen gelegenen Stadtbetriebe auch einen höheren Bodenwert ausweisen, doch geht andererseits aus einer Untersuchung[1] hervor, daß flächenmäßig das Grundstück mit abnehmendem Stadtcharakter des Standortes beträchtlich zunimmt.

Grundstücksfläche pro Bett bei den einzelnen Hotelarten:

qm pro Kapazitätseinheit	Betriebstyp und Lage
500 - 200 qm	reine Erholungshotels, Höhenhotels, Waldhotels
200 - 100 qm	Erholungshotels mit besonderen Parkanlagen, teilw. Höhenhotels, am Rande von Kurorten oder Städten
100 - 50 qm	Kurhotels in Kurvierteln
50 - 30 qm	Kurhotels in Kurvierteln bis Stadtmitte
30 - 10 qm	Hotels in Stadtgegenden, Obergrenze für Passantenhotels
10 - 5 qm	Hotels mit ausgeprägter Zentrallage

Während also die Aktivseite der Bilanz nur geringfügige Unterschiede zwischen Stadt- und Saisonbetrieben aufzeigt, ist die Passivseite durch beträchtliche Abweichungen gekennzeichnet.

Aufgrund der verschiedenen Zusammensetzung der Gästestruktur und der damit auf das Angebot zukommenden Ansprüche[2] waren

---

1) Untersuchung des Instituts für Betriebswirtschaft des Fremdenverkehrs, Heidelberg 1944

2) Vgl. Koch, A.: Die Ausgabenstruktur im Fremdenverkehr, Jahrbuch für Fremdenverkehr, 9. Jahrgang, 1961

im Beobachtungszeitraum die Stadtbetriebe früher und in stärkerem Maße als die Saisonbetriebe zu Investitionen gezwungen. Diese drückten sich in den Veränderungen des Fremdkapitals aus.

Während bei Saisonbetrieben Eigen- und Fremdkapital ein Verhältnis von 1 : 1 zeigen, veränderte sich diese Kennziffer bei Stadtbetrieben von ungefähr 1 : 2,5 im Jahre 1952 zu rund 1 : 4 im Jahre 1960 zuungunsten des Eigenkapitals. Allerdings ist seit 1960 wieder eine Abnahme des Fremdkapitals und damit eine Verbesserung der Kapitalzusammensetzung zu beobachten.

Eigen- und Fremdkapital bei Stadtbetrieben, in v.H. zum Gesamtkapital

Jahr	1952	1954	1956	1958	1960	1962	1964
Eigenkap.	30	30	22	22	14	22	26
Fremdkap.	70	70	78	78	86	78	74

Eigen- und Fremdkapital bei Saisonbetrieben, in v.H. zum Gesamtkapital

Jahr	1952	1954	1956	1958	1960	1962	1964
Eigenkap.	53	47	57	61	52	51	61
Fremdkap.	47	53	43	39	48	49	39

Bei der Beurteilung des investierten Fremdkapitals darf aber auch die Tatsache nicht unberücksichtigt bleiben, daß mit zunehmendem Saisoncharakter des Betriebes das kurzfristige Fremdkapital in Form von Lieferanten- und Kontokorrentkrediten zu Anfang der Saison eine immer größere Rolle spielt.

Inwieweit die einzelnen Steuern auf das Beherbergungsgewerbe im allgemeinen und auf verschiedene Gruppen im besonderen eingehen, wird nachfolgend dargelegt.

21) Die Grundsteuer

Die Grundsteuer ist eine Gemeindesteuer. Gemäß § 1 Abs. 1 Grundsteuergesetz sind die Gemeinden berechtigt, diese Steuer zu erheben. Steuergegenstand ist das land- und forstwirtschaftliche Vermögen, das Grundvermögen und das Betriebsvermögen, soweit es in Betriebsgrundstücken besteht.

Grundlage für die Besteuerung von Betriebsgrundstücken ist der Einheitswert, der durch die Anwendung eines Tausendsatzes, im allgemeinen 10 vom Tausend, zum Steuermeßbetrag umgewandelt wird. Dieser Meßbetrag wird schließlich mit dem gemeindlichen Hebesatz multipliziert.

Obwohl die Grundsteuer durch die Zugrundelegung des Einheitswertes, der zum letzten Mal zum 1.1.1935 festgestellt wurde und daher vom tatsächlichen Wert erheblich abweicht, im Beherbergungsgewerbe zum gegenwärtigen Zeitpunkt nicht die ihr ursprünglich zugedachte Bedeutung besitzt, muß doch wegen des BFH - Urteils vom 5.11.1964[1)] damit gerechnet werden, daß in naher Zukunft die Einheitswerte auf den heutigen Stand angeglichen werden. Da die Grundsteuer außerdem eine fixe Steuer ist, erlangt sie vor allem für ein Gewerbe mit stark schwankender Beschäftigung außergewöhnliche Bedeutung. Es sind deshalb sowohl die Ermittlung des Einheitswertes als auch mögliche Steuerermäßigungen, die die starre Belastung modifizieren könnten, einer tieferen Analyse zu unterziehen.

Die Feststellung der Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer erfolgt aufgrund des Einheitswertes. Dieser wird errechnet unabhängig und ohne Berücksichtigung des Wertansatzes in der Steuerbilanz, gemäß § 52 BewG i.V. mit § 33 Abs. 2 BewDV für Hotel-

1) BFH vom 5.11.1964, BSTBl 1965 III, S. 602

grundstücke ebenso wie für Fabrik- und Warenhausgrundstücke nach dem Sachwertverfahren, dem sogenannten Weilschen Verfahren.[1] Dabei ist folgender Ermittlungsverlauf vorgesehen:

Der Gebäudenormalherstellungswert nach Vorkriegspreisen, abzüglich der Absetzung für Abnutzung bis zum Stichtag, zuzüglich einem Zuschlag für Baukostenüberteuerung, ergibt den Gebäuderealwert zum Stichtag. Zu diesem Wert wird der Bodenwert am Stichtag hinzugezählt, woraus sich nach Berücksichtigung eventueller Sonderabschläge der Ausgangswert am Stichtag ergibt.

Der gemeine Wert soll den Preis repräsentieren, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr (Handel im freien Markt), also unter Ausschluß individueller Verhältnisse, nach Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Deshalb muß der oben errechnete Ausgangswert mit den auf den Verkaufspreis einwirkenden Ertragsaussichten korrigiert werden. "Auch der Kaufpreis für Hotel-, Fremdenheim- und ähnliche Betriebsgrundstücke wird beeinflußt durch den Nutzungsgrad, der in der Form der "Nutzungsziffer" ermittelt wird."[2]

Die Nutzungsziffer errechnet sich aus dem Verhältnis von "normaler" und "tatsächlicher" Belegung. Unter normaler Belegung wird dabei ein Wert verstanden, der die wirtschaftlich mögliche Höchstbelegung angibt. Diese Normalbelegung wurde für drei Gruppen ermittelt:

a) für Jahresbetriebe	80%
b) für Saisonbetriebe in Kur- und Badeorten	50%
c) für Saisonbetriebe in Nord- und Ostseebädern	30%

---

1) Rderl. d. RdF v. 23. Februar 1935, RStBl 1935, S. 350-370
2) Rderl. d. RdF v. 23. Februar 1935, a.a.O., S. 356

Im Gegensatz zur Normalbelegung steht die Ermittlung der tatsächlichen Belegung. Hierbei werden zuerst gleichartige Fremdenverkehrsorte - ausnahmsweise auch Fremdenverkehrsgebiete - zusammengefaßt. Danach wird eine weitere Unterteilung dieser so erreichten Gruppen, z.B. im Hinblick auf verfügbare Gastbetten oder auf die Einrichtung usw., vorgenommen. Da bei dieser Einteilung die Extremwerte ausgeschieden werden, soll die Gewähr für "richtige" Durchschnitte gegeben sein.

Die jetzt für diese zweimal unterteilte Gruppe ermittelte tatsächliche Belegung - es wurde für die bisher letzte Einheitswertfeststellung für Grundstücke zum 1.1.1935 auf die Belegung von 1934 zurückgegriffen - wird nun zur Normalbelegung ins Verhältnis gesetzt. Dabei wird die Normalbelegung der jeweiligen Gruppe gleich 100 gesetzt. Dies bedeutet also, daß z.B. bei einer Identität von Normalbelegung und tatsächlicher Belegung keine Veränderung des bisher ermittelten Ausgangswertes mehr stattfindet. Bei einer tatsächlichen Belegung von 20% beträgt dagegen die Nutzungsziffer z.B. bei Jahresbetrieben jedoch nur noch 25.

Gemäß der Definition des gemeinen Wertes kann aber nicht die Nutzungsziffer mit dem bisher ermittelten Ausgangswert in Beziehung gesetzt werden. Vielmehr wird zuerst die Wertzahl gebildet. Die Wertzahl stellt das Mittel dar aus der Zahl 100 und der jeweils errechneten Nutzungsziffer. Die Bildung der Wertzahl wurde durch die Ansicht begründet, daß bei einem Besitzwechsel der Verkäufer versuchen wird, unabhängig von der individuellen Lage des Betriebes, den vollen Wert zu erreichen, daß er also von einer Nutzungsziffer von 100 ausgehen wird. Demgegenüber versucht der Käufer, den individuellen Nutzungsgrad in seine Rechnung einzubeziehen. "Da ein Käufer jedoch außer seiner Tüchtigkeit oder seinem besonderen Interesse an dem Objekt auch eine zukünftige Besserung der wirtschaftlichen Verhältnisse des Unternehmens nicht außer Betracht lassen wird, so wurde unterstellt, daß ein Mittel

aus beiden Überlegungen den Kaufpreis, also den gemeinen Wert bestimmen wird".[1)]

Die Formel zur Errechnung des gemeinen Wertes bei Hotelgrundstücken lautet demnach:

$$\frac{\text{Ausgangswert} \times \text{Wertzahl}}{100}$$

Dies bedeutet: je höher die Wertzahl, eine desto geringere Änderung ergibt sich am Ausgangswert, also der Summe aus Gebäude- und Bodenwert, als gemeiner Wert.

Bei der Ermittlung des gemeinen Wertes mit diesem Verfahren fanden also folgende Umstände Berücksichtigung:

a) Rückgang der Besucherzahl (durch die Wertzahl)
b) Verlagerung der Besucherkreise (durch Sonderabschläge)
c) veränderte Bauweise (durch Ausgangswert) und
d) Preisverfall (durch Sonderabschlag)

Das Weilsche Verfahren gilt nur für typische Hotelgrundstücke. Auf Grundstücke, bei denen der Hotelbetrieb eine untergeordnete Rolle spielt, und auf kleine Hotels bis zu 12 Betten findet dagegen das Jahresrohmieteverfahren Anwendung.

Das Weilsche Verfahren mußte nicht nur wegen seiner Komplexität auf heftige Kritik stoßen. So fand entgegen den begründeten Vorstellungen des Beherbergungsgewerbes der Ertragswert keine Verwendung. Dies mußte sich um so schwerwiegender auswirken, als der auf diese Weise ermittelte Einheitswert auch als Grundlage für weitere Steuerarten dient.

Es wurde deshalb vorgeschlagen, einen Mittelwert zwischen Sach- und Ertragswert zu schaffen, der um so notwendiger erschien, je

---

1) NWB, Steuerrecht, Fach 9, S. 121

stärker die beiden Werte divergierten. Dagegen wehrte sich jedoch Weil mit der Feststellung, daß entweder nur der technische Wert oder aber der wirtschaftliche Wert Verwendung finden könne. "Ein Mittelding aus Sachwert und Ertragswert ist abzulehnen, insbesondere wenn beide Werte auseinanderliegen."[1)]

Das Beherbergungsgewerbe brachte aber bereits 1936 weitere Alternativvorschläge[2)] ein, die aber alle der Ablehnung verfielen. So sollte der Einheitswert entweder durch die Verwendung einer betrieblichen Nutzungsziffer oder aufgrund einer vervielfachten Rohmiete ermittelt werden.

Erst in neuester Zeit werden von der Verwaltung diese Anregungen zum Teil wieder aufgegriffen, und so wird bei der künftigen Neuordnung des Steuerwesens auf das Weilsche Verfahren verzichtet und dafür der Einheitswert über die Multiplikation mit einer amtlich festgelegten Wertungsziffer, eventuell abgestuft nach verschiedenen Saisoneinflußgraden, errechnet werden.

Findet aber somit bisher der Ertragswert, der nach Bühler[3)] in Deutschland als "Schonungswert" der Landwirtschaft vorbehalten wird, keinen Eingang in die Grundlage der Steuerbemessung, so soll im weiteren geprüft werden, inwieweit die schwankende Ertragslage des Beherbergungsgewerbes durch Steuererlaßmöglichkeiten Berücksichtigung findet.

1938 wurde durch einen Runderlaß des Reichsfinanzministeriums[4)] festgelegt, daß ab 1.4. desselben Jahres neben einer damals notwendigen Steuervergünstigung aus Anlaß der Umstellung der Grundsteuer im Beherbergungsgewerbe auch eine Steuerbegünstigung wegen

---

1) Weil, Th.: Grundstücksschätzung, 4. Auflage, Düsseldorf/Lohhausen, 1953, S. 35 ff
2) Vgl. Runderl. des RFM v. 13.7.1936, S. 1021
3) Vgl. Bühler, O.: Steuerrecht, I, a.a.O., S. 309
4) Runderlaß des RFM v. 12.1.1939, RStBl 1939, S. 99 f

Ertragsminderung möglich war.

Dabei sollte die Ertragsminderung ausnahmslos durch Umsatzvergleiche mit einem sogenannten "Ausgangsumsatz" ermittelt werden. Mit dieser Regelung wurde der bis dorthin in den meisten deutschen Ländern gültige Bettenbelegungsvergleich unter Berücksichtigung des Preisverfalls abgelöst.

Seit dem 26.3.1956 ist dagegen gemäß § 16 der Grundsteuererlaßverordnung wiederum die Veränderung der Belegung entscheidend. Ein Erlaß wird dann gewährt, wenn ein Rückgang der Normalbelegung um mehr als 20% festzustellen ist. Dabei wird unterNormalbelegung, ähnlich der Errechnung des Einheitswertes, bei Jahresbetrieben 80% der Belegungsfähigkeit verstanden. Bei Saisonbetrieben in Kur- und Badeorten, die eine mindestens dreimonatige Betriebsruhe haben, liegt dieser Wert bei 50%, während Betriebe in Nord- und Ostseebädern mit 30% als normalbelegt gelten.

Die Gewährung der Ermäßigung wird ab 1938 allerdings dann versagt, wenn die Einziehung der Steuer nach den wirtschaftlichen Verhältnissen des Betriebes keine unbillige Härte darstellt. Hinzukommt als Gewährungshinderung die problematische Feststellung der Umsatzsteigerung im Gesamtbetrieb, also z.B. einer im Vergleich zur Abnahme in der Beherbergungsabteilung höheren Zunahme des Umsatzes im Restaurantbetrieb.

Die Koppelung mit der Umsatzsteigerung ist aber auch in die Grundsteuererlaßverordnung von 1956 aufgenommen worden. Ebenfalls übernommen wurde die Regelung, daß die Beurteilung der wirtschaftlichen Verhältnisse des Betriebes und die Entscheidung über das Ausmaß des besonderen Entgegenkommens in das Ermessen der Gemeinde gestellt wurde.

In diese "Kann - Bestimmung" brachte ein Urteil des Bundesverwaltungsgerichtes vom 23.10.1959[1] eine Klärung. Danach sind die Voraussetzungen für einen Erlaß dann gegeben, wenn die Betriebseinnahmen einschließlich der Einnahmen aus einem etwaigen Restaurantbetrieb nicht ausreichen, um die notwendigen Betriebsausgaben zu decken. Während aber Vergütungen für den Unternehmer und dessen mitarbeitende Angehörigen zu den notwendigen Betriebsausgaben zählen, können Eigenkapitalverzinsung und Sonderabschreibungen selbst dann nicht in Ansatz gebracht werden, wenn sie aufgrund des Einkommensteuergesetzes zu den Betriebsausgaben gerechnet werden können.

22) Die Gewerbekapitalsteuer

Das Gewerbekapital bildet die Steuergrundlage für die Gewerbekapitalsteuer. Das Ziel dieser Steuer liegt in der objektiven Besteuerung des Kapitals, weshalb auch das gesamte Kapital der Steuer unterliegt, also keinUnterschied gemacht wird, ob das Vermögen aus Eigen- oder Fremdkapital besteht.

Als Gewerbekapital gilt der Einheitswert des Betriebes. Bestehen Divergenzen zwischen diesem Wert und dem Objektcharakter der Gewerbesteuer, so wird, um die Objektivität der Besteuerung zu gewährleisten, das Gewerbekapital um Hinzurechnungen und Kürzungen korrigiert. Die Minderungen erstrecken sich z.B. auf den Einheitswert des Grund und Bodens, der durch die Grundsteuer erfaßt wird, während dagegen die bei der vermögensteuerlichen Errechnung als wirtschaftliche Lasten in Abzug gebrachten Verbindlichkeiten hinzugerechnet werden müssen. Zu diesen Lasten zählen auch die aufgelaufenen und dem Schuldkapital zugeschlagenen Zinsen.

---

1) BVerwGE 9.241; KStZ 1960, S. 51

Ebenso werden die bei der Einheitsbewertung abgesetzten Kreditgewinn- und Hypothekengewinnabgabeschulden dem Gewerbekapital wieder hinzugerechnet. Nicht in Ansatz dagegen werden die laufenden Schulden gebracht, also Schulden, die mit der laufenden Geschäftstätigkeit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Dies betrifft den im Beherbergungsgewerbe sehr wesentlichen Posten der Lieferanten- und Kontokorrentkredite. Sie betragen bei Stadtbetrieben 18% des gesamten Fremdkapitals und bei Saisonbetrieben 13%. Die angestrebte Objektivität verlangt auch, daß die Gewerbesteuerpflicht erst dann erlischt, wenn eine tatsächliche Einstellung des Betriebes vorliegt. Zwar ist für dieses Merkmal nicht eine Einstellung für alle Zeiten notwendig, es genügt bereits, wenn der Betrieb für eine gewisse Dauer aufgegeben wird, eine nur vorübergehende Einstellung des Betriebes, ein Ruhen, berührt dagegen die Gewerbesteuerpflicht nicht.

Um diese Aussage zu bekräftigen, wird in Abschnitt 22, Abs. 1 der Gewerbesteuerrichtlinien ausdrücklich davon gesprochen, daß "bei den sogenannten Saisonbetrieben, insbesondere bei..... den Kurbetrieben aller Art ..... die Einstellung des Betriebes während der toten Zeit nicht eine Einstellung in dem behandelten Sinn, sondern nur eine Unterbrechung (Ruhen) des Gewerbebetriebes bedeutet".

Eine politische Ausnahme anerkennt das Gewerbesteuerrecht allerdings im Abschnitt 22 Abs. 3 GewStR: "Beherbergungsbetriebe, die in vollem Umfang durch deutsche und verbündete Streitkräfte oder durch andere Behörden vorübergehend in Anspruch genommen werden, gelten als eingestellt".

Die Nichtanerkennung der Betriebsunterbrechung bedeutet, daß die Saisonabhängigkeit des Beherbergungsbetriebes bei der Bemessung keine Berücksichtigung erfährt.

Die Gewerbekapitalsteuer errechnet sich aus der Steuermeßzahl von 2‰, multipliziert mit den jeweiligen Hebesätzen der Gemeinden. Im Jahre 1964 lagen die Hebesätze von 22.600 Gemeinden[1] im Bundesgebiet, dies entspricht einem Anteil von 93,4% aller Gemeinden zwischen 225 und 300%. Eine weitere Einengung zeigt, daß 63,6% der Gemeinden Hebesätze über 250% anwandten. Obwohl damit eine starke Konzentration innerhalb einer kleinen Spannweite gegeben ist, spielen die vorhandenen Unterschiede eine Rolle bei der absoluten Belastung. Sie sind um so beachtlicher, je anlageintensiver die besteuerten Betriebe sind.

23) Die Lastenausgleichsabgaben

Dem Lastenausgleich liegt der Gedanke einer einmaligen Besitzumverteilung zugrunde. Das Ziel der Lastenausgleichsabgaben liegt in der Abgeltung von Schäden und Verlusten, die einem Teil des Volkes durch Vertreibung und Zerstörung während der Kriegs- und Nachkriegszeit entstanden. Auch sollte eine Benachteiligung, die sich infolge der Währungsumstellung am 21.6.1948 im damaligen Gebiet der Bundesrepublik, einschließlich West-Berlin, ergab, gemildert werden.

Die Lastenausgleichsabgaben setzen sich aus drei Teilen zusammen:[2]

1.) eine 30 Jahre lang laufende, verrentete Vermögensabgabe, die insgesamt 50% des abgabepflichtigen Realvermögens vom 21.6.1948 beträgt und deren jährliche Leistung für das gewerbliche und freiberufliche Betriebsvermögen 6,8% der gesamten Vermögensabgabeschuld beträgt,

---

1) Statistisches Bundesamt Wiesbaden, Finanzen und Steuern, Reihe 9, Realsteuern, I. Realsteuervergleich 1964, Stuttgart und Mainz, erschienen im Dezember 1965

2) Vgl. Bühler, O.: Steuerrecht, Band II, Einzel-Steuer-Recht, 3. Auflage, Wiesbaden 1950, S. 216

2.) eine Hypothekengewinnabgabe, die die aus der Abwertung beim Hypothekenschuldner entstandenen Gewinne betrifft,

3.) eine Kreditgewinnabgabe, die ebenso wie die Hypothekengewinnabgabe eine hundertprozentige Überführung des sich aus Krediten ergebenden Abwertungsgewinnes vorsah und die ebenso wie jene verrentet wurde.

Durch die Verrentung veränderten sich jedoch die wirtschaftlichen Auswirkungen. Tatsächlich wurde aber mit der Berücksichtigung der Ertragsverhältnisse ein Übergang von einer einmaligen Vermögenssubstanzsteuer auf eine befristete nominelle Vermögensteuer vollzogen.

Im Beherbergungsgewerbe liegt die Problematik der Lastenausgleichsabgaben ebenso wie die der bereits besprochenen Steuern in deren Fixkostencharakter einerseits und der niedrigen Umschlagsgeschwindigkeit des Kapitals andererseits. Sie liegt also auch darin, daß das hohe Anlagevermögen zur Leistung der Abgaben nicht abgebaut werden kann. Im Gegensatz zu den besprochenen Steuern stellten die Lastenausgleichsabgaben aber eine zum größten Teil aus dem versteuerten Gewinn zu entrichtende Last dar.

Die Lastenausgleichsabgaben wurden damit zu einem Liquiditätsproblem höchsten Ausmaßes, wobei die Hauptlast von der Kredit- und Hypothekengewinnabgabe ausging.

Auch vor dem 2. Weltkrieg konnten die notwendigen Erneuerungen und Modernisierungen nicht ohne die Aufnahme von Schulden gelöst werden. Großangelegte Baumaßnahmen, angeregt durch die seinerzeitigen staatlichen Maßnahmen in wirtschaftlicher und politischer Sicht, wurden nicht nur von jenen Beherbergungsunternehmungen

durchgeführt und durch Hypothekenkredite finanziert, die in ausgesprochenen Fremdenverkehrsgebieten lagen, sondern auch von jenen, die z.B. aufgrund der damaligen politischen Situation mit einer starken Zunahme des Reiseverkehrs und somit der Übernachtungen rechnen konnten. Viele Beherbergungsbetriebe wiesen deshalb zum Währungsstichtag nicht unerhebliche Verpflichtungen auf.

Die Bedeutung der Belastung durch die Lastenausgleichsabgaben wurde anhand der Unterlagen von 10 Betrieben untersucht. Die Betriebe, deren Ergebnisse allerdings nicht verallgemeinert werden können, weisen eine ursprüngliche Kreditgewinnabgabe, in die die Hypothekengewinnabgabe eingeschlossen ist, in Höhe von DM 3.809.290,-- auf. Im Verhältnis dazu war die Vermögensabgabe von nachgeordneter Bedeutung; die ursprüngliche Gesamtbelastung betrug DM 988.120,--. Eine Aufgliederung dieser Belastung auf das Betriebs- und Privatvermögen ist allerdings nicht möglich.

Nimmt man zu Zwecken des Vergleichs die Bettenzahl des Jahres 1958, die in diesem speziellen Fall der Vorkriegskapazität entspricht, so ergibt sich bei einem Betriebsdurchschnitt von 186 Betten eine ursprüngliche Belastung von DM 530,-- pro Bett aus der Vermögensabgabe und von DM 2.046,-- pro Bett aus der Kreditgewinnabgabe.

Die reale Belastung pro Bett war 1948 bedeutend höher, da nur ein Teil dieser Betten zur Verfügung stand. 10 Jahre danach, nämlich am 31.12.1958, ging aufgrund der Tilgungen die Belastung durch die Kreditgewinnabgabe auf DM 1.668,-- pro Bett zurück. Dies bedeutet, daß während dieser Zeitspanne von den untersuchten Hotels DM 702.586,--, wobei die ebenfalls zu entrichtenden Zinsen nicht mitgerechnet sind, dem Betrieb entzogen werden mußten.

Mit diesen Zahlen wird die ganze Problematik der Lastenausgleichsabgaben im Beherbergungsgewerbe offengelegt. Gegenüber einer nach dem Währungsstichtag neu erbauten Konkurrenz waren die untersuchten Betriebe mit einer Schuld in Höhe von rund DM 4,8 Mill. von vornherein benachteiligt. Die Aufnahme von Krediten für Modernisierungen und Erneuerungsarbeiten wurde durch die Vorrangstellung der Hypothekengewinnabgabe im Grundbuch, die Tilgung der Kredite durch die Vorrangigkeit der Lastenausgleichsabgaben beträchtlich erschwert.

24) Die Vermögensteuer

Die Vermögensteuer ist Nachfolgerin der preussischen Ergänzungsabgabe von 1893. Während sie 1922 Reichssteuer wurde, steht ihr Aufkommen heute den Ländern zu. Sie wird von natürlichen und juristischen Personen des privaten Rechts von deren Reinvermögen erhoben, das sich aus landwirtschaftlichem Vermögen, Grundvermögen, Betriebsvermögen und sonstigem Vermögen abzüglich der Schulden zusammensetzt. Die nominelle Vermögensteuer ist jedoch keine echte Steuer vom Vermögen. "Sie trägt nur deshalb den Namen Vermögensteuer, weil sie nach dem Vermögen bemessen wird. Zu ihrer Bezahlung soll der Steuerpflichtige in der Regel den Vermögensstamm nicht angreifen müssen".[1)]

Die Vermögensteuer beträgt grundsätzlich 1% des steuerpflichtigen Vermögens jährlich und für das nach § 31 LAG für die Vermögensabgabeschuld festgesetzte Vermögen 0,75%. Die Zeitwerte der Vermögensabgabe können gemäß § 208 LAG abgesetzt werden.

Dadurch ergibt sich eine nominelle prozentuale Belastung, die unter 1% liegt, eine Differenz, die sich aber mit zunehmender

1) Schmitt-Degenhardt/Lindner: Vermögensteuer, 4. Auflage, Buchreihe Finanz und Steuern, Band 6, Stuttgart 1964, S. 2

Entfernung vom Vermögensabgabestichtag verringert.

Die Besteuerungsgrundlage bilden nach § 66 BewG Betriebsgrundstücke, Gewerbeberechtigungen, Wertpapiere und Anteile an Kapitalgesellschaften mit ihrem "gemeinen Wert", während alle übrigen Wirtschaftsgüter mit ihrem Teilwert anzusetzen sind.

Ausgenommen vom Teilwert sind die Betriebsgrundstücke. Sie werden mit dem Einheitswert angesetzt. Damit findet zwar auch bei der Vermögensteuer die Saisonabhängigkeit der einzelnen Beherbergungsbetriebe eine gewisse Berücksichtigung. Ihre tatsächliche Auswirkung ist jedoch, wie beschrieben, relativ gering.

25) Die Erbschaftsteuer

Die Erbschaftsteuer ist in Deutschland in Form der Erbanfallsteuer geregelt. Der Tarif weist eine doppelte Progression auf. Er steigt mit zunehmender Höhe des Erbes ebenso wie mit abnehmendem Verwandtschaftsgrad. Das Erbschaftsteuergesetz kennt 5 Steuerklassen in 21 Stufen, wobei allerdings die Endsätze erst bei Vermögensanfällen von über DM 10 Millionen erreicht werden. Kleine Erbschaften werden von der Besteuerung ausgenommen. Freigrenzen gibt es für den erbenden Ehegatten in Höhe von DM 250.000,-- und für die erbenden Verwandten 1. Grades in Höhe von DM 30.000,--. Diese Freigrenzen gelten auch für die Schenkung, wonach nach § 13 Abs 1 ErbStG die innerhalb von 10 Jahren angefallenen Vermögensteile zusammengerechnet werden.

Die betriebswirtschaftlichen Probleme, die durch die Erbschaftsteuer aufgeworfen werden, werden bestimmt durch deren Charakter der reellen Substanzbesteuerung. Die Bedeutung nimmt zu, je schwerer liquidierbar die der Steuer unterliegenden Vermögensgüter sind. Diese Problematik trifft im Beherbergungsgewerbe im Höchstmaß zu. Sie wird allerdings dadurch vorerst noch gemildert, daß gemäß § 23 Abs 1 ErbStG die Bewertung, mit einigen Ausnahmen, nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes vorgenommen wird. Dies bedeutet, daß durch die niedrige Einheitsbewertung des Grund und Bodens die volle Last dieser Steuer bisher nicht zur Geltung kam.

Auch hier wurde allerdings mit dem Urteil vom 5.11.1964[1)], das die Neufeststellung der Einheitswerte bedeutet, eine geänderte Situation geschaffen. Damit gewinnt die mögliche Bildung von entsprechenden Gesellschaftsformen eine immer größere Bedeutung.

---

1) Vgl. Art. 2 Abs. 5 d. Änd.Ges. v. 13.8.1965

26) Abschließende Beurteilung

Die Abhandlung der einzelnen Substanzsteuern ergab, daß der Steuergesetzgeber grundsätzlich die Probleme des Beherbergungsgewerbes berücksichtigt. Dies geschieht über den Einheitswert, der bei allen bisher besprochenen Steuerarten eine Rolle spielt.

Wie jedoch die detaillierte Darstellung der Einheitswertermittlung, wie sie bis zu einer zukünftigen Änderung durchgeführt wird, zeigte, sind die Grenzen, von denen ab bestimmte Vergünstigungen eintreten, zu starr und zu hoch angesetzt, als daß hieraus ein beachtenswertes Eingehen auf die besonderen Belange der Beherbergungsunternehmen gefolgert werden könnte.

Die von der Praxis vorgetragenen Wünsche, die auf eine größere Elastizität der Bemessungsgrundlage gerichtet waren, z.B. durch eine Berücksichtigung des Ertragswertes, durch eine betriebsindividuelle Nutzungsziffer oder eine Vervielfachung der Rohmiete, wurden vom Gesetzgeber abgelehnt.

3) Die Besteuerungsgrundlage Ertrag

Die Ertragssituation im Beherbergungsgewerbe kennzeichnete Guyer[1] zu Ende des vorigen Jahrhunderts folgendermaßen: "Im Ganzen betrachtet zeigt diese Zusammenstellung, wie im Verhältnis zum bedeutenden Anlagecapital von Hotelunternehmungen der Ertrag derselben nach Procenten gerechnet gegen den Ertrag kaufmännischer und industrieller Etablissements durchschnittlich zurücksteht und wie eine Verkürzung der Saison sofort gewichtige Verminderungen des Nettobenefices's, resp. einen selten mehr innerhalb des Geschäftsjahres einzubringenden Verlust nach sich ziehen muß". Diese Situation hat sich bis in die Gegenwart nicht geändert.

Der Ertrag des Beherbergungsgewerbes ist in seiner strukturellen Zusammensetzung abhängig von der Betriebsform, generell stellen aber die Einnahmen aus Beherbergung und Verpflegung die hauptsächlichen Erlösquellen dar. Eine tiefere Untersuchung der Relation dieser beiden Umsatzgruppen zueinander kann nur in Verbindung mit dem Standort durchgeführt werden. Dies gilt sowohl hinsichtlich der tatsächlichen Inanspruchnahme der beiden Hauptabteilungen des Beherbergungsbetriebes als auch im Hinblick auf die erzielbaren Preise, also in mengenmäßiger und wertmäßiger Sicht.

Im allgemeinen kann davon ausgegangen werden, daß der Umsatz aus Beherbergung ca. 30 bis 40% des Gesamtumsatzes beträgt, während die entsprechenden reziproken Anteile auf die Verpflegungsumsätze entfallen.

Das Betriebsergebnis II, also das Ergebnis nach der Berücksichtigung auch der von der unternehmerischen Entscheidung in

---

1) Guyer, E.: Das Hotelwesen, 2. Auflage, Zürich 1885, S. 72

hohem Maße beeinflußbaren Aufwandarten Abschreibungen, Instandhaltungen und Zinsen, läßt neben den unterschiedlichen Erlösen von Stadt- und Saisonbetrieben auch die stark schwankende Ertragslage der Saisonbetriebe erkennen. Zur Darstellung dieser Feststellung eignet sich in besonderem Maße der Wirtschaftlichkeitskoeffizient. Diese Kennziffer ergibt sich als Quotient des Gesamtumsatzes und des Gesamtaufwands.

Wirtschaftlichkeitskoeffizient bei Stadt- und Saisonbetrieben

Jahr	1952	1955	1956	1958	1960	1962	1964
Stadtbetriebe	1.06	1.06	1.08	1.08	1.13	1.11	1.11
Saisonbetriebe	1.02	1.08	1.11	1.06	1.08	1.02	1.07

Während die Zahlen der Stadtbetriebe in dieser Aufstellung eine bemerkenswert stete positive Entwicklung aufweisen, lassen diejenigen der Saisonbetriebe ein von Jahr zu Jahr stark unterschiedliches Ergebnis feststellen. Im allgemeinen liegen die Ergebnisse der Saisonbetriebe auch unter jenen der Stadtbetriebe.

Die Problematik des schwankenden Gewinns liegt im Beobachtungszeitraum in besonderem Maße bei den Saisonbetrieben, eine Tatsache, die, wie später noch aufgezeigt wird, die Finanzierung von Investitionen durch Eigen- oder Fremdkapital wesentlich erschwert.

31) Die Einkommen- und Körperschaftsteuer

Während der Steuersatz der Körperschaftsteuer bei nichtpersonenbezogenen Kapitalgesellschaften gemäß § 19 KStG für berücksichtigungsfähige Ausschüttung 15% beträgt und für zurückbehaltene Gewinne 51%, beginnt der Tarif der Einkommensteuer bei einem Freibetragminimum von DM 1.680,-- proportional mit 19%, um ab DM 8.009,-- für den sogenannten Mittelstandbogen progressiv zu werden. Ab DM 110.040,-- ist wieder ein proportionaler Steuertarif von 54% vorgesehen.

Von den am 31.8.1960 durch die bisher einzige Hotel- und Gaststättenzählung[1)] insgesamt erfaßten 32.462 Hotels, Gasthöfen, Fremdenheimen und Pensionen waren in der Bundesrepublik Deutschland jedoch nur 113 Kapitalgesellschaften in Form von GmbH, AG oder KG aA, so daß die weitaus meisten Unternehmer im Beherbergungsgewerbe der Einkommensteuer unterliegen. Da dieses Gewerbe zudem von klein- und mittelständischen Betrieben bestimmt wird, versteuern die meisten Unternehmer ihre Gewinne innerhalb der Progressionszone der Progressionszone der Einkommensteuer. Davon ist allerdings das ganze "mittelständische" Gewerbe betroffen.

---

1) Statistisches Bundesamt Wiesbaden, Fachserie F, Handels- und Gaststättenzählung 1960, IV. Gastgewerbe, Heft 1

32) Die Gewerbeertragsteuer

Ebenfalls nach einkommensteuerlichen Grundsätzen wird die Gewerbeertragsteuer errechnet. Sie soll, im Gegensatz zur Gewerbekapitalsteuer, die ein Steueraufkommen unabhängig von der Konjunktur garantiert, die Gemeinde am Erfolg der Unternehmung partizipieren lassen. Da die gesamte Gewerbesteuer aber eine Objektsteuer ist, wird auch bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der Gewinn aus der Einkommensteuer durch Hinzurechnungen und Kürzungen korrigiert.

Hinzuzurechnen sind z.B. analog der Hinzurechnungen der Dauerschulden zum Gewerbekapital, die Zinsen für Dauerschulden. "Es handelt sich auch hier wieder um ein Präzipuum, das den Gemeinden auch dann zufließt, wenn kein Vermögen im Sinne des Vermögensteuerrechts oder kein Ertrag im Sinne des Einkommen- oder Körperschaftsteuerrechts vorhanden ist."[1)]

Gemäß § 11 GewStG ist bei Einzelunternehmen, Personengesellschaften und mitunternehmerischen Gesellschaften von verschieden gestaffelten Meßzahlen, höchstens von 5% auszugehen, die mit dem jeweiligen Hebesatz der Gemeinde multipliziert werden. Von Anfang an 5% beträgt die Meßzahl dagegen für alle anderen Gesellschaftsformen.

Die Besteuerung setzt ein, wenn die Freigrenze von DM 2.400,-- überschritten wird. Die bereits zitierte Untersuchung[2)] zeigt, daß dies bei 11.782 Betrieben des Beherbergungsgewerbes im Jahre 1958 der Fall war. Dabei entfielen 4.739 Betriebe auf die Gruppe

---

1) Esser, H. und Sturm, H.: Die Steuerbelastung der gewerblichen Wirtschaft, a.a.O., S. 64

2) Statistisches Bundesamt Wiesbaden, Fachserie L, Reihe 9, Realsteuern, II. Gewerbesteuer 1958, a.a.O.

der Hotels und Gaststätten und 6.584 auf jene der Fremdenheime und Pensionen. Zu diesen Zahlen sind noch 1.057 Betriebe hinzuzurechnen, die durch die Lohnsummensteuer erfaßt werden.

Gewerbeertragsbesteuerung des Beherbergungsgewerbes 1958

Hotels und Gaststätten

in Form von natürlichen Personen	4.657
in Form von juristischen Personen	82
insgesamt	4.739

Fremdenheime und Pensionen

in Form von natürlichen Personen	6.529
in Form von juristischen Personen	19
insgesamt	6.548

Die Errechnung des steuerpflichtigen Gewerbeertrages aus dem Gewinn, der nach einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen ermittelt wurde, weist durch den positiven Saldo der Hinzurechnungen und Minderungen eine zum Teil sehr starke Erhöhung aus. Die Zunahme beträgt bei den Hotels und Gaststätten 12% und bei den Fremdenheimen und Pensionen 5%.

II. Die Finanzierungswirkung der Abschreibung, ihre Bedeutung im Hinblick auf die Substanzerhaltung und die steuerrechtlichen Abschreibungsmöglichkeiten im Beherbergungsgewerbe

1) Kapitalfreisetzung und Kapazitätsausweitung als Gegengewicht zu Preissteigerungen

"Da eine richtige Abschreibung praktisch niemals möglich ist, wird in allen Abschreibungsfällen einer dieser beiden Fehler gemacht, also das Kapital jedesmal vergrößert oder verkleinert, so daß sich die Vorliebe für stille Reserven in Anlagewerten einigermaßen erklärt, da dadurch die Gefahr der unfreiwilligen Kapitalausschüttung verkleinert wird bzw. die stille Reserve als stiller Dividendenausgleichsfonds wirkt".[1)]

Die Bedeutung der Bildung stiller Reserven durch Verkürzung der Abschreibungsdauer liegt aber kaum in der Gewinnstabilisierung oder in der sowieso völlig unzureichenden Verwehrung eines Einblicks in die Unternehmung durch Unberufene[2) 3)], sondern in der Weiterverwendung der rückvergüteten Abschreibungserlöse und, bei der Auflösung stiller Reserven, in der Selbstfinanzierung.

Die Finanzierungsfunktion der Abschreibung, also die Verwendung rückvergüteter Abschreibungserlöse, besteht primär in der Möglichkeit der nachträglichen Gläubigerbefriedigung. Sekundär können die Abschreibungswerte für andere Finanzierungszwecke zur Verfügung stehen. Im Gegensatz zu den Beträgen, die nur bis zur Wiederbeschaffung des Gutes verfügbar sind, die also einer zeitlichen Bindung unterliegen, können die permanent freigesetzten Beträge einer ungebundenen Verwendung zugeführt werden.

---

1) Mahlberg, W.: Der Tageswert der Bilanz, a.a.O., S. 27
2) vgl. Walther, A.: Die Unternehmung, a.a.O., S. 89
3) vgl. Scherpf, P.: Handelsbilanz - Steuerbilanz, Berlin 1941, S. 100

Die Auswirkung dieses von Polak[1] erstmals 1926 behandelten "Lohmann - Ruchti - Effekts" ist aber abhängig von der Abschreibungsmethode und dem Verhältnis von geschätzter und tatsächlicher Nutzungsdauer.

Dieser Kapazitätserweiterungseffekt beruht darauf, daß das durch die Abschreibung sich liquidierende Anlagevermögen wieder investiert wird, wodurch eine Erweiterung der Anlagen bis zum Zeitpunkt des Ersatzes der abgeschriebenen Anlagen, ohne neue Kapitalzuführung, auftritt.

Wesentlich für die Substanzerhaltung bei steigenden Wiederbeschaffungspreisen, die in dem Maße den obengenannten Erweiterungskoeffizienten verkleinern, in dem die Preise steigen, ist nun die Tatsache, daß bei einem Gleichlauf zwischen Nutzungsdauer und Abschreibungsdauer bei einer Ausweitung der Periodenkapazität die Ausstoßmenge und die Erträge zunehmen und somit größere Gewinne zu erwarten sind.

Differieren hingegen Nutzenverlauf und Abschreibungsverlauf, so findet eine Vorwegnahme der Abschreibung statt und zwar in dem Maße, in dem die Abschreibungsdauer kürzer als die Nutzungsdauer ist. Damit wird nicht nur die Periodenkapazität ausgeweitet, sondern die Totalkapazität. Diese Ausweitung kann nun derart sein, daß durch sie steigende Wiederbeschaffungspreise kompensiert werden, zumindest aber verringert.

Bei der Beurteilung der Kapazitätsausweitung durch die Reinvestition von Abschreibungserträgen ist aber auch zu bedenken, daß in der Praxis u.U. eine Vergrößerung einer bestimmten Anlagengruppe nicht möglich ist, aus räumlichen und technischen Gründen, oder daß durch zusätzliche Investition die günstigste Betriebsgröße überschritten wird. Abgesehen davon bedeutet die Ausweitung der Anlagen einen erhöhten Bedarf an Umlaufvermögen.

---

1) Vgl. Polak, N.J.: Grundzüge der Finanzierung mit Rücksicht auf die Kreditdauer, Berlin und Wien 1926

Während also die Frage der Abschreibung nicht allein unter dem Gesichtspunkt der Kapazitätsausweitung gesehen werden darf, kann die finanzielle Bedeutung der Abschreibung aber dort am stärksten zum Ausdruck gebracht werden.

2) Die Kapazitätsausweitung bei linearer Abschreibung

Die lineare Abschreibung ist die traditionelle und häufigst angewandte Abschreibungsart. "Es wird auch wohl dabei bleiben, daß in 80 - 90% der Fälle sie die gegebene ist und befolgt wird".[1] Daraus kann aber keineswegs eine Aussage über die Richtigkeit dieser Abschreibungsmethode abgeleitet werden. Denn "im allgemeinen ergibt sich, daß es ein allein richtiges Abschreibungsverfahren nicht gibt, sondern daß dies sich nach der Art der Gebrauchsgüter und des Betriebes, in dem sie Verwendung finden, zu richten hat".[2]

Da bei der linearen Abschreibung die Voraussetzung gilt, daß die Leistungsfähigkeit bis zum letzten Nutzungsjahr unverändert gleich bleibt, wird die jährliche Quote mittels einer Division der Anschaffungs- oder Herstellungskosten durch die Zahl der Nutzungsjahre errechnet.

Werden nun bei sukzessiv angeschafften Anlagegütern die freigesetzten Abschreibungsgegenwerte in neuen gleichartigen Anlagegütern investiert, so erhöht sich die Kapazität dementsprechend. Die wiederinvestierten Gegenwerte stellen aber tatsächlich nur einen Ersatz für die abgegebenen Leistungseinheiten der bereits im Produktionsprozeß stehenden Maschinen dar.

---

1) Bühler-Scherpf: Bilanz und Steuer, a.a.O., S. 356

2) Walb, E.: Die Erfolgsrechnung, a.a.O., S. 195

Bei diesem Kapitalfreisetzungs- und Kapazitätserweiterungs-Effekt sind vier Stufen zu unterscheiden:[1)]

1. Einleitung des Prozesses durch Erstausstattung,
2. Periode des Wachstums,
3. Periode des Einspielens,
4. Periode des Gleichgewichts.

Ohne näher auf mathematische Berechnungen und graphische Darstellungen einzugehen[2)], ist festzustellen, daß bei einem Gleichlauf zwischen Nutzungsdauer und linearer Abschreibung bei konstanter Neuinvestition nur eine Erhöhung der Periodenkapazität eintritt, und zwar wird dieser Erweiterungsmultiplikator nach Hax[3)] in der Praxis eine 1,6 bis 1,8 fache Erweiterung erreichen lassen. Der Ausweitungsfaktor ist allerdings abhängig von der Lebensdauer der Anlagen.

Entspricht die Abschreibungsquote dagegen nicht dem Gegenwert der verzehrten Kosten, d.h. wird die Nutzungsdauer z.B. kürzer geschätzt, als sie sich in Wirklichkeit ergibt, so muß das Ergebnis der dadurch vorgenommenen Kapazitätsausweitung folgerichtig ein anderes sein, denn dabei wird die Abschreibung vorweggenommen, und die dadurch ermöglichten vermehrten Investitionen der Abschreibungserträge erhöhen nicht nur die Periodenkapazität, sondern auch die Totalkapazität. Die Differenz zwischen Nutzenverlauf und Abschreibungsverlauf ist daher verantwortlich für die Ausweitung der Totalkapazität.

---

1) vgl. Hax, K.: Die Bedeutung der Abschreibungs- und Investitionspolitik für das Wachstum industrieller Unternehmungen. In: Industriebetrieb und industrielles Rechnungswesen, Köln und Opladen 1961, S. 16

2) vgl. Hax, K.: Die Substanzerhaltung der Betriebe, a.a.O., S. 225 ff.; Lohmann, M.: Abschreibungen, was sie sind und was sie nicht sind. In: Der Wirtschaftsprüfer 1949, S. 353 ff.; Ruchti, K.: Die Abschreibung, Stuttgart 1953, S. 110; Schäfer, E.: Abschreibung und Finanzierung, ZfhF 1955, S. 137 f.

3) vgl. Hax, K.: Die Bedeutung der betrieblichen Abschreibungs- u. Investitionspolitik für das wirtschaftliche Wachstum der modernen Industriestaaten. In: ZfhF 1958, S. 250

3) Die Kapazitätsausweitung bei degressiver Abschreibung

Die degressive Abschreibungsmethode verwendet zur Berechnung der Abschreibungshöhe ebenfalls einen festen Prozentsatz, der allerdings im Gegensatz zur linearen Abschreibung vom jeweiligen Restbuchwert in Abzug gebracht wird.

Im folgenden wird die vom Steuerrecht in der Praxis ermöglichte degressive Abschreibungshöhe vorausgesetzt. Sie war dort allerdings sehr umstritten[1], wurde aber durch § 7 Abs. 2 EStG 1958 erstmals allgemein für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens zugelassen.

Aus terminologischen Gründen erscheint es im Fall der degressiven Abschreibung richtiger, von der Ausnutzung eines Vermögensgutes zu sprechen, anstatt von dessen Abnutzung. Denn grundsätzlich ist die hergestellte Produktmenge, die Leistungsfähigkeit und die Präzision des Wirtschaftsgutes in den ersten Jahren höher als in den folgenden, während die Betriebs- und Instandhaltungskosten mit der Dauer der Nutzungsjahre ansteigen. Eine derartige Sprachregelung bevorzugen auch Endres[2], Schmalenbach[3] und Schmidt[4].

Die Höhe der durch die Reininvestition der rückvergüteten Abschreibungserlöse ermöglichten Kapazitätserweiterung ist auch bei der degressiven Abschreibungsmethode an die Vorwegnahmemöglichkeit der Abschreibung geknüpft. Diese kann aber auch bei der steuerrechtlich zugelassenen degressiven Abschreibung noch immer als gegeben angesehen werden, denn im 5. Jahr wäre gemäß dieser Rechnung die Leistungsabgabe nur noch 30,3% der ursprünglichen

---

1) vgl. BFH Slg. Bd. 60, S. 429 - 448
2) vgl. Endres, W.: Die Problematik der abfallenden Abschreibung, ZfH 1953, S. 116
3) vgl. Schmalenbach, E.: Über den Zweck der Bilanz, ZfhF 1910/11, S. 386
4) vgl. Schmidt, F.: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Wiesbaden 1952, S. 248

Summe, die auf eine Nutzungsdauer von 10 Jahren verteilt wird.

Verläuft nun die Abschreibung degressiv, während die Ausnutzung des Wirtschaftsgutes einen linearen Verlauf aufweist, so tritt eine Kapazitätsausweitung ein, die diejenige bei gleichem Nutzenverlauf, aber linearer Abschreibung übersteigt. Die Folge ist eine Zunahme der Kapazität über die Periodenkapazität hinaus, also eine Zunahme der Totalkapazität.

Entspräche jedoch der Nutzenverlauf der steuerlich zulässigen degressiven Abschreibung, so würden sich ausscheidende und hinzukommende Nutzungseinheiten in diesem Teil ausgleichen. Denn der Leistungsabfall der ausgenutzten Anlagen entspricht dann genau den reinvestierten Abschreibungserträgen; zusätzliche Abschreibungen werden dabei nicht erbracht. "Wir kommen also zu dem Ergebnis, daß es bei degressiver Abschreibung weder eine Erhöhung der Periodenkapazität noch der Totalkapazität geben kann, wenn die Leistungsabgabe tatsächlich dem Abschreibungsverlauf entspricht".[1)]

Weist schließlich der Nutzenverlauf eine stärkere Degression auf als die Abschreibung, so ist ein allgemeiner Kapazitätsrückgang festzustellen.

Je weiter aber sich der Nutzenverlauf von der buchmäßigen degressiven Abschreibung entfernt, um so größer wird die Möglichkeit der Kapazitätsausweitung, und zwar der Totalkapazität, denn die Abweichung der mathematischen von der tatsächlichen Abschreibung bedeutet wiederum eine Vorwegnahme der Abschreibung.

---

1) Hax, K.: Die Substanzerhaltung der Betriebe, a.a.O., S. 257

Es ist festzuhalten, daß bei einem Gleichlauf von Nutzungsverlauf mit buchmäßiger degressiver Abschreibung weder eine Erweiterung der Periodenkapazität noch eine Erweiterung der Totalkapazität eintritt. Je weiter sich jedoch Nutzungsverlauf und Abschreibungsverlauf unterscheiden, um so größer wird die Möglichkeit der Kapazitätsausweitung.

Als Ergebnis kann für die Substanzerhaltung durch Kapazitätsausweitung folgende Aussage gemacht werden:
Bei steigenden Preisen kann die Ausdehnung der Periodenkapazität lediglich bis zum Gleichgewicht substanzerhaltend wirken. Ist das Gleichgewicht erreicht, tritt von da ab, ceteris paribus, ein Substanzverzehr ein.

Eine Ausweitung der Totalkapazität bedeutet Selbstfinanzierung aufgrund der Vorwegnahme der Abschreibung und zugleich Vermehrung der Substanz. Die Ausweitung der Totalkapazität ist dann beendet, wenn die Abschreibung durchgeführt wurde, wenn die Abschreibungspolitik geändert wird oder wenn der Markt die Preise reduziert. In diesem Stadium tritt dann der von Hax[1)] beschriebene Kapazitätsschrumpfprozeß ein, der den tatsächlichen Substanzverzehr nachträglich aufzeigt. Finanzierung durch vorweggenommene Abschreibung, meint Eßer, könne nicht bedenkenlos durchgeführt werden, denn "der Preis für diesen Kredit muß aber noch gezahlt werden und zwar aus versteuerten Gewinnen". (Hervorhebung im Original wurde weggelassen).[2)] Der Vorgriff auf die Zukunft muß jetzt abgegolten werden. "Wir kommen also zu dem Ergebnis, daß die durch laufende Reinvestitionen der Abschreibungen bewirkte Kapazitätserweiterung keine Sicherung der Unternehmungs-Substanz bei steigenden Beschaffungspreisen bedeutet."[3)]

---

1) vgl. Hax, K.: Die Substanzerhaltung der Betriebe, a.a.O., S. 262

2) vgl. Eßer, J.: Funktionen und Auswirkungen der verschiedenen Abschreibungsmethoden im Blickpunkt der praktischen Betriebswirtschaft. Institut Finanzen und Steuern, Bonn 1957, Heft 47

3) Hax, K.: Die Substanzerhaltung der Betriebe, a.a.O., S. 262

"Eine wirkliche Sicherung dieser Substanz ist aber nur erreichbar durch die Bewertung des gesamten Aufwandes, also in unserem Falle auch des Abschreibungsaufwandes, zu Wiederbeschaffungspreisen."[1)]

Jedoch darf, wie bereits angeführt, nicht unerwähnt bleiben, daß die Periodenkapazität eine gesteigerte Leistungsfähigkeit, Ertragszunahme und dadurch eine mögliche Gewinnzunahme bedeutet. Auf alle Fälle kann aber wegen der erhöhten Abschreibungsaufwendungen von einer Steuerstundung gesprochen werden, und außerdem ist die Selbstfinanzierung bei einem schwer zugänglichen Kapitalmarkt eine der wichtigsten Finanzierungsarten. "Zwar bleiben dem Betrieb die so zunächst vermiedenen Steuern nicht endgültig, doch sind seine Motive durchaus nicht kurzsichtiger Natur: er erzielt Zinsgewinn durch spätere Steuerzahlung mit gleichzeitiger Erhöhung der Liquidität".[2)]

---

1) Hax, K.: Die Substanzerhaltung der Betriebe, a.a.O., S. 262 f.

2) Scherpf, P., Betrieb und Steuer. In: BFuP 1952, S. 424 a.a.O.

4) Steuerrechtliche Möglichkeiten der Abschreibung im Beherbergungsgewerbe

41) Absetzung für Abnutzung

Die Vorwegnahme von Abschreibungen bedeutet, wie aufgezeigt wurde, eine Ausweitung nicht nur der Periodenkapazität, sondern auch der Totalkapazität. Die dadurch ermöglichte gesteigerte Leistungsfähigkeit, die Erzielung höherer Gewinne und die Steuerstundung durch höhere Aufwandverrechnung sind zweifellos Faktoren, die zumindest kurzfristig als Initialzündung wirken können.

Die Möglichkeit der Finanzierung mit Abschreibungsgegenwerten ist abhängig von hauptsächlich drei Faktoren, Rückvergütung des Abschreibungsgegenwertes vom Markt,laufende Investierung der Abschreibungsgegenwerte und eine weitgehende Teilbarkeit der Gesamtanlage. Außerdem müssen alle damit zusammenhängenden Probleme, wie z.B. gleichlaufende Ausweitung des Umlaufvermögens und entsprechende Absatzmöglichkeit, ebenso gegeben sein wie die Berücksichtigung der Zinsen bei Fremdfinanzierung der Erstausstattung.

Es erscheint aber fraglich, ob dieser Effekt im Beherbergungsgewerbe die Rolle spielt, die ihm von der Theorie zugewiesen wird, da einige Prämissen nur in sehr eingeschränktem Maße unterstellt werden können. Vielfach wurde in der Nutzung mancher Anlagegüter auch schon der Punkt überschritten, von dem ab die Abschreibungsbeträge niedriger sind als der Nutzungsverlauf. "In dem Augenblick aber, wo der Vorgriff auf die

Zukunft nicht mehr möglich ist, fehlen die vorweggenommenen Abschreibungsbeträge. Wenn sie jetzt nicht von außen her neu zugeführt werden, tritt zwangsläufig ein Kapazitäts-Schrumpfungs-Prozeß auf, der die Totalkapazität wieder auf den alten Stand zurückführt".[1] Andererseits spielt das Anlagevermögen im Beherbergungsgewerbe eine derart ausgeprägte Rolle, daß selbst geringfügige Veränderungen in der staatlichen Abschreibungspolitik von existenzentscheidender Bedeutung sein können. Inwieweit diese oben gemachte Einschränkung zutrifft und bis zu welchem Maß der Steuergesetzgeber dem Beherbergungsgewerbe die Möglichkeit der Substanzerhaltung in leistungsgemäßer Form gibt, ist Aufgabe der nachfolgenden Untersuchung.

Gemäß § 7 Abs. 1 EStG sind Wirtschaftsgüter, deren Nutzung sich auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, jeweils mit dem Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzusetzen, der bei gleichmäßiger Verteilung dieser Kosten auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung auf ein Jahr entfällt (Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen).

Während die lineare Absetzung für Abnutzung für alle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens gültig ist, kann die Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen für bewegliche

---

1) Gurtner, H.: Die wirtschaftliche Bedeutung des schweizerischen Hotelgewerbes, a.a.O., S. 234

Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens angewendet werden.[1] Nach Abschn. 43 Abs. 2 EStG können bewegliche Sachen nur Sachen im Sinne des § 90 BGB, also nur körperliche Gegenstände sein. Hierzu zählen neben Maschinen und maschinellen Anlagen auch Betriebsvorrichtungen, selbst dann, wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind. Weiterhin heißt es dort, daß für die Unterscheidung der Betriebsvorrichtungen einerseits, die also zu den beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gehören und die demnach auch degressiv abschreibungsfähig sind und den Betriebsgrundstücken und aufstehenden Gebäuden mit Einbauten andererseits, die nur linear abgeschrieben werden dürfen, die allgemeinen Grundsätze des Bewertungsrechts anzuwenden sind. Dies bedeutet, daß Einbauten in Gebäuden nur dann als Betriebsvorrichtungen anerkannt werden, wenn sie auch in bewertungsrechtlicher Sicht als Betriebsvorrichtungen zu bezeichnen sind. Nach dem in Abschnitt 43 Abs. 2 EStR aufgeführten Ländererlaß vom 28.3.1960[2], Textziffer 17, werden auch Sammelheizungsanlagen, Bäder, Fahrstühle und Rolltreppen zum Grundvermögen gezählt, sie gelten also nicht als Betriebsvorrichtungen. Im Gegensatz zur später noch zu behandelnden Aktivierungspflicht für Gebäudeaufwendungen, bei denen der Gesetzgeber das Gebäude mit allen Einbauten als steuerliche Einheit betrachtet, dürfen diese Einbauten hier bei der Bemessung der Abschreibung, wenn deren Nutzungsdauer kürzer ist als die des Gebäudes, getrennt abgeschrieben werden. Dies anerkannte der BFH[3] mit Urteil vom 17.7.1956 ausdrücklich.

---

1) Begrifflich sind Absetzungen für Abnutzung des Steuerrechts und die Abschreibungen im betriebswirtschaftlichen Sinn nicht identisch. Das Steuerrecht unterteilt in Absetzung für Abnutzung und Abschreibung, wobei die Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung und die steuerrechtliche Abschreibung, die Teilwertabschreibung, den betriebswirtschaftlichen Sonderabschreibungen entsprechen. Die steuerlichen Sonderabschreibungen (z.B. die sogenannte Siebener Gruppe) sind nicht betriebsbedingter Ursache. Um Wiederholungen zu vermeiden, werden die steuerlichen Begriffe oder deren Abkürzungen nur dort verwandt, wo Unklarheiten entstehen könnten.

2) BStBl II 1960, S. 93

3) BFH v. 17.7.1956, BStBl III 1956, S. 316

Dort wurde festgelegt, daß verschiedene Teile des Gebäudes, die eine verschiedene technische oder wirtschaftliche Nutzungsdauer aufweisen, auch eine entsprechende Gesamtnutzungsdauer haben müßten. Aus zwei ähnlichen Urteilen[1] geht hervor, daß es den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und den Regeln einer zutreffenden Gewinnermittlung nicht widerspricht, den wirtschaftlichen Verhältnissen entsprechende Nutzungsdauern anzunehmen. Dies gilt insbesondere für Einbauten, die über Verputz liegen, wie z.B. Fahrstühle und Heizungsanlagen, trifft seit dem Urteil von 1961[2] aber auch für Sammelheizungen zu. Trotz dieser getrennten Abschreibungsmöglichkeit sind derartige Einbauten aber aufgrund der steuerlichen Einheit von der degressiven Abschreibungsmethode ausgeschlossen, denn gemäß Textziffer 7 des oben zitierten Ländererlasses sind Betriebsvorrichtungen nur dann anzunehmen, wenn die sich auf dem Grundstück befindlichen Anlagen nicht überwiegend der Benutzung des Gebäudes dienen, sondern "in einer besonderen Beziehung zu dem auf dem Grundstück ausgeübten gewerblichen Betrieb in der Weise stehen, daß das Gewerbe durch die Anlagen mitbetrieben wird".[3]

Es ist fraglich,ob im Hotelbetrieb nicht die oben genannten Einbauten wie Fahrstühle, Heizungsanlagen usw. ebenso wesentlich zur Betreibung des Gewerbes dienen wie die von der Rechtsprechung selbst genannten Klimaanlagen und - unter bestimmten Voraussetzungen - Bäder in Fabriken.[4] Diese Auffassung wurde von Falk[5] bereits 1944 vertreten, der meint, daß die "Eierschalentheorie" nicht auf das Beherbergungsgewerbe zu übertragen sei. "Während

---

1) vgl. BFH v. 14.8.1956, BStBl III 1956, S. 321, BFH v. 1.3.1960, BStBl III 1960, S. 198
2) vgl. BFH v. 17.10.1961, BStBl III 1962, S. 48
3) Ländererlaß vom 28.3.1960, a.a.O., S. 93
4) vgl. DB 1958, S. 1284; Hermann-Heuer, a.a.O., Anm 28 c zu § 7 EStG; Gübbels, B.: Handbuch der steuerlichen Abschreibung, 3. Auflage, Köln 1961, S. 32 ff
5) vgl. Falk, R.: Die wirtschaftlichen Auswirkungen von Kriegsschäden auf die Beherbergungsbetriebe, Heidelberg 1944, S. 9 f

bei vielen Industriebetrieben die Gebäude nur eine einfache äußere Umhüllung darstellen, ist bei den Beherbergungsbetrieben der Charakter der baulichen Anlage ein ganz anderer". Denn, der Beherbergungsbetrieb stellt die Zusammenballung von Wohnraum und deshalb eine technische und wirtschaftliche Einheit dar. "Diese Einheit führt auch dazu, daß alle Betriebseinrichtungen unterschiedslos für sämtliche betrieblichen Funktionen Verwendung finden, z.B. gewisse Bauteile, wie Treppenhäuser, Fahrstühle, technische Einrichtungen, für alle Betriebsabteilungen und Betriebszwecke".[1)]

Im anlageintensiven Beherbergungsgewerbe ist so durch die Vermischung der rein statischen Betrachtungsweise des Bewertungsgesetzes mit der dynamischen Ertragssteuerbilanz die Möglichkeit der Selbstfinanzierung zumindest durch die degressive Abschreibung bei den größten Posten des Anlagevermögens eingeschränkt.

Es bleibt zu prüfen, wie weit diese Möglichkeit durch eine entsprechende Bewertung der Nutzungsdauer wahrgenommen werden kann.

---

1) Falk, R.: Die wirtschaftlichen Auswirkungen von Kriegsschäden auf die Beherbergungsbetriebe, a.a.O., S. 11

42) Die wirtschaftliche und technische Nutzungsdauer des Betriebsgebäudes

Es ist hier der Ort, der Frage nachzugehen, welche Gründe die Nutzungsdauer der Wirtschaftsgüter im Beherbergungsbetrieb bestimmen. Von besonderer Bedeutung ist dabei der wichtigste Posten des Anlagevermögens und der Aktivseite der Bilanz, das Gebäude.

Die Nutzungsdauer wird grundsätzlich von technischen und wirtschaftlichen Faktoren bestimmt. Während die technische Abnutzung durch mechanischen Verschleiß oder durch Verderb usw. herbeigeführt wird, bestimmt sich die wirtschaftliche Nutzungsdauer an der Wertminderung eines Gutes oder an der Minderung der Verwendbarkeit seiner Produkte. Ursachen für derartige Minderungen sind technische Veralterung ebenso wie Konjunkturänderungen, Modewandel oder sonstige, den Standort beeinflussende Faktoren.[1)]

Fallen technische und wirtschaftliche Nutzungsdauer auseinander, so ist entsprechend einem BFH-Urteil vom 27.6.1957[2)] immer die kürzere bestimmend für die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer. Diese Feststellung basiert auf einem vorausgegangenen Urteil[3)], in dem analog ausgeführt wurde, daß es betriebswirtschaftlich und deswegen auch steuerlich nur eine richtige Nutzungsdauer geben könne.

Für das Beherbergungsgewerbe wurde dieser Grundsatz in einem bereits 1938 ergangenen Urteil[4)] sogar erweitert und zwar insofern, als der RFH feststellte, daß bei der Bemessung der Nutzungsdauer zwischen Saisonbetrieben und Ganzjahresbetrieben kein Unterschied zu machen sei, obwohl der technische Leistungsverzehr in Saisonbetrieben aufgrund der Betriebsruhe im allgemeinen geringer sei.

---

1) Vgl. hierzu: Bühler - Scherpf, Bilanz und Steuer, a.a.O., S. 351
2) vgl. BFH v. 27.6.1957, BStBl III 1957, S. 301
3) vgl. BFH v. 11.2.1955, BStBl III 1955, S. 165
4) vgl. RFH v. 21.12.1938, RStBl 1939, S. 309

Dieser in diesem Urteil vertretenen Ansicht stand damals die Meinung Glücksmanns[1] gegenüber, der davon ausging, daß Gebäude und Sachen bei einem ruhenden Betrieb eine stärkere technische Abnutzung erfahren als die eines geöffneten Jahresbetriebes.

Inwieweit allerdings überhaupt die technischen Ursachen die Nutzungsdauer des Beherbergungsgebäudes bestimmen und welcher Einfluß von wirtschaftlichen Faktoren ausgeht, soll nachfolgend festgestellt werden.

Die Bestimmung der technischen Nutzungsdauer wird bedingt durch die Ausschöpfung des Nutzenvorrates des Wirtschaftsgutes. Dieser Nutzenvorrat kann aber bei Gebäuden bei Durchführung entsprechender Instandhaltung im Extremfall auf nahezu unbestimmte Zeit verlängert werden. Beredtes Zeugnis von der technischen Nutzungsmöglichkeit von Gebäuden legen die vielen Beherbergungsbetriebe ab, deren Gebäude aus dem 19., oft sogar 18. Jahrhundert stammen und die dortmals schon zu diesem Betriebszweck erstellt wurden.

Während aber technisch bedingte Abschreibungen an der technischen Leistungsabgabe des Wirtschaftsgutes orientiert werden und deshalb trotz aller Einwände einen relativ leicht errechenbaren Verlauf ergeben, sind die Gründe für die wirtschaftlichen Wertänderungen zu vielgestaltig, als daß sie auch nur annähernd in eine Berechnung einbezogen werden können. Bühler - Scherpf ziehen daraus die Konsequenz, daß "nach der Verschiedenheit dieser Gründe und des Grades ihres wertmindernden Einflusses die Bemessung der Höhe der wirtschaftlichen Abschreibungen dauernd schwanken wird".[2]

---

1) Vgl. Glücksmann, R.: Betriebslehre der Gaststätte, a.a.O., S. 114 ff
2) Bühler - Scherpf: Bilanz und Steuer, a.a.O., S. 353

Die Individualität des Beherbergungsbetriebes, die die wirtschaftliche Nutzungsdauer bestimmt, spiegelt sich in der "Atmosphäre" des Betriebes wider. Diese wird aber weniger von materiellen als von immateriellen Momenten bestimmt. Sie ist deshalb besonders stark den Einflüssen des Geschmackswandels unterworfen.

In Deutschland bestand bis zum 1.1.1965 nur für Hotels und Kurhäuser, die besonderen Wert auf Repräsentation legen müssen, die Möglichkeit, innerhalb von 33 bis 50 Jahren das Gebäude abzuschreiben. Bei allen anderen Beherbergungsunternehmungen lagen die steuerlich vorgeschriebenen Nutzungsdauern zum Teil erheblich darüber. Allerdings besteht nun seit dem 1.1.1965 die Möglichkeit, durch die Herabsetzung der allgemeinen Nutzungsdauer für Wohngebäude auch im Beherbergungsgewerbe eine generelle jährliche Abschreibung von 2 bzw. 2,5% anzunehmen. Dies entspricht einer Lebensdauer von zwischen 40 und 50 Jahren. Keine grundsätzliche Änderung erfuhr dagegen die Abschreibungsmethode. Nach wie vor darf nur linear abgeschrieben werden.

Allerdings gibt es für Gebäude, die nach dem 31.12.1964 fertiggestellt wurden, nun auch die Möglichkeit, im Jahr der Fertigstellung und in den folgenden 11 Jahren jeweils 3,5 vom Hundert, in den darauffolgenden 20 Jahren jeweils 2 vom Hundert und in den weiteren 18 Jahren jeweils 1 vom Hundert der Herstellungskosten als Abschreibungsaufwand anzusetzen.

Obwohl jede nationale Steuergesetzgebung eine eigene Steuerpolitik betreiben muß und demnach auch die ihrer Erfahrung gerechten Nutzungszeiten in Anwendung bringen wird, erscheint doch ein Blick auf die diesbezüglichen Möglichkeiten in anderen Ländern als sehr wertvoll. Es sollen dabei nur die Nutzungsdauern aufgezeigt werden und nicht die in vielen Ländern, u.a.

in Holland und England, bestehende Möglichkeit der Abschreibung über die Anschaffungskosten hinaus.

Bereits 1931 vermerkt Boomer[1], der angloamerikanische Erfahrungen berücksichtigt, daß die durchschnittliche Lebenserwartung von Hotelgebäuden zwischen 33 und 50 Jahren variiert. Diese Situation ist auch noch 1960 gegeben, als Horwath & Horwath[2] davon ausgehen, daß eine jährliche Abschreibung von 2 bis 3% im Beherbergungsgewerbe auf das Gebäude zugelassen wird. Eine 3% jährliche Abschreibung gilt im allgemeinen auch in der Schweiz, wenngleich einige Kantone abweichende Regelungen aufweisen.[3] Lebhaft diskutiert wurde dort aber auch ein Vorschlag, der von Gurtner[4] 1939 eingebracht wurde und in dem er eine dreiprozentige jährliche Abschreibung vom Substanzwert fordert. Als Substanzwert wäre in diesem Fall der Versicherungswert anzusehen. Ebenfalls eine dreiprozentige Gebäudeabschreibung kann im allgemeinen auch für Österreich und Frankreich angenommen werden.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, daß die vom deutschen Gesetzgeber vorgeschriebene Nutzungsdauer für das Gebäude des Beherbergungsbetriebes im allgemeinen über den im Ausland üblichen Nutzungszeiten liegt.

---

1) Vgl. Boomer, L.: Hotel - Management, New York and London, 1931, S. 41

2) Vgl. Horwath & Horwath, Hotel - Operations in 1960, a.a.O., S. 36

3) Vgl. Hubrich, U.: Betriebsstruktur und Besteuerung des Hotel- und Gaststättengewerbes, a.a.O., S. 85

4) Vgl. Gurtner, H.: Die wirtschaftliche Bedeutung des schweizerischen Hotelgewerbes, a.a.O., S. 228 ff.

43) Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung

Ebenfalls in § 7 Abs. 1 EStG ist die Möglichkeit der Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung geregelt, deren Ursache in einer zu langen Schätzung der Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes liegt.

Obwohl sie etwas "Widerwärtiges" darstellten und besser durch eine ausreichende Abschreibungsquote aufgrund des permanenten Risikos zu berücksichtigen seien, müßte doch eine durch eine neue Erfindung entwertete Anlage durch eine entsprechende Sonderabschreibung nachvollzogen werden.[1] In ähnlichem Sinne urteilen Bühler - Scherpf, die in der Sonderabschreibung eine Verwischung der objektiven Gewinnermittlung sehen. "Es wäre zu wünschen, daß Handels- und Steuerbilanz in ihrer künftigen Entwicklung sich von den außerordentlichen Abschreibungen wieder befreien, daß sie beide dem Ziel, den wirklichen, objektiv erzielten Gewinn auszuweisen, wieder angenähert würden".[2]

Eine außergewöhnliche technische Abnutzung ist dann vorzunehmen, wenn besondere Umstände wie z.B. Brand, Hochwasser usw. einen erhöhten Verbrauch oder, wie Hermann - Heuer sich ausdrücken, einen erhöhten Substanzverzehr des Nutzungsvorrates des Wirtschaftsgutes verursachen. Gegenüber diesen technischen Unterlagen liegen die wirtschaftlichen Gründe in einer Veränderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, "z.B. Einschränkung oder Fortfall der Verwendungsfähigkeit durch technischen Fortschritt, durch Nachfragerückgang infolge Modewechsels, durch Verlust von Absatzgebieten infolge politischer Ergebnisse oder wirtschaftspolitischer Maßnahmen u.a.".[3]

---

1) vgl. Schmalenbach, E.: Dynamische Bilanz, 12. Auflage, a.a.O. S. 96 ff.
2) Bühler - Scherpf.: Bilanz und Steuer, a.a.O., S. 350
3) Wöhe, G.: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Band I, a.a.O., S. 323

Im Gegensatz zur jährlich vorgenommenen Abschreibung, die die eingetretene Wertminderung periodengerecht, also gleichzeitig berücksichtigt, liegt der Grund für die Absetzung für außergewöhnliche Abschreibung in einer nicht voraussehbaren oder erst nachträglich entdeckten Verschlechterung des Wirtschaftsgutes.

Aber auch nicht durchgeführter Unterhaltsaufwand reduziert die Nutzungsdauer.

Diesen Zusammenhang erkannte der BFH mit Urteil vom 11.12.1953[1], in dem er entschied, daß ein nicht ordnungsgemäß durchgeführter Erhaltungsaufwand die nach der allgemeinen Erfahrung geschätzte Nutzungsdauer verkürzen kann.

Von größter Bedeutung sind für den Beherbergungsbetrieb jedoch die Entscheidungen, die die höchstrichterliche Rechtsprechung im Hinblick auf die außerordentliche wirtschaftliche Abnutzung traf. Danach ist, aufgrund eines Urteils aus dem Jahre 1938[2], im Verlust an betrieblicher Repräsentanz eine Ursache zur Vornahme der Absetzung für außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung zu sehen. Es wäre nach Ansicht des RFH denkbar, daß an einer bestimmten Lage am Strand nur ein erstklassiges Hotel Platz fände. Entspricht der Standard des Hotels nicht mehr der Lage und müßte es neu gebaut werden, so könne von einer wirtschaftlichen Abnutzung gesprochen werden. Dieses Urteil ist insofern von besonderer Bedeutung, als der RFH damit auf die heute abgelehnte Forderung eingeht, daß der Klassenerhalt des Beherbergungsbetriebes, dem im Zusammenhang mit der Unterscheidung zwischen Erhaltungsaufwand und Herstellungsaufwand als Kriterium angesehener Werterhalt gleichzusetzen ist, daß also alle jene Maßnahmen als Erhaltungsaufwand angesehen werden müssen, die den Klassenerhalt des Beherbergungsbetriebes gewähr-

---

1) BFH v. 11.12.1953, IV 386/52 U, kommentiert bei Hermann - Heuer, a.a.O., Anm. 6 zu § 7 EStG
2) RFH v. 21.12.1938, RStBl 1939, S. 309

leisten. Es ist bedauerlich, daß diese konsequente und logische Feststellung nicht fortgesetzt wurde.

Dieselbe Tendenz weist ein kurz später ergangenes RFH-Urteil[1] auf, in dem die wirtschaftliche Nutzungsdauer dann als beendet gilt, wenn zur Wiederherstellung der Leistungsfähigkeit Umbauten in einem Umfang vorgenommen werden müssen, daß das Hotel danach als anderes Wirtschaftsgut erscheint.

Absetzungen für außerordentliche technische und wirtschaftliche Abnutzung können dann vorgenommen werden, wenn betriebswirtschaftlich klare, objektiv nachprüfbare Veränderungen eingetreten sind. Eine bloße vorsichtige Bilanzpolitik dagegen genügt nicht, sondern es muß der tatsächliche Nachweis erbracht werden, daß aus dem Gebäude eine angemessene Rente nicht mehr erzielt werden kann.[2]

Der Gedanke der Substanzerhaltung scheint, wie diese Urteile beweisen, dem RFH sehr nahegelegen zu haben, und Hermann - Heuer können sich deshalb mit ihrer Forderung, daß eine außerordentliche wirtschaftliche Abnutzung auch dann vorliege, "wenn Gebäude eines Fremdenverkehrsbetriebs durch einen Wandel in den Ansprüchen des Publikums, eine Änderung der Reiseziele usw. unrentabel werden"[3], auf eine Fortführung der Gedanken des RFH stützen. Da diese Forderung noch nicht in die Rechtsprechung eingegangen ist, muß die Möglichkeit dieser "nachholenden Substanzabschreibung" als relativ gering eingestuft werden.

---

1) RFH v. 15.3.1939, RStBl 1939, S. 758
2) RFH v. 16.2.1938, RStBl 1938, S. 770
3) Hermann - Heuer: Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, a.a.O., Anm. 34 c zu § 7 EStG

44) Teilwertabschreibung

Eine weitere Möglichkeit der Sonderabschreibung bietet sich in steuerrechtlicher Sicht in der Teilwertabschreibung, die im Gegensatz zur Absetzung für außerordentliche Abnutzung nicht nur beim abnutzbaren Anlagevermögen, sondern bei allen Wirtschaftsgütern durchgeführt werden kann. Auch durch diese Sonderabschreibung wird die Wertminderung erkannt, die durch die normale, periodengerechte Abschreibung nicht berücksichtigt wurde. Gemäß § 6 EStG stellt der Teilwert den Betrag dar, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde. Dabei ist davon auszugehen, daß der Erwerber den Betrieb fortführt. Außer im Zeitpunkt der Anschaffung, bei dem der Teilwert gleich dem Anschaffungswert ist[1], muß gegenüber dem Fiskus die Vermutung widerlegt werden, daß der Teilwert den Anschaffungskosten abzüglich der Absetzungen für Abnutzung entspricht. Da dem Teilwert eine hypothetische Veräußerung zugrunde liegt, ist es nicht einfach, mit wirtschaftlichen Gründen diese Vermutung zu entkräften[2].

Allerdings nimmt der BFH in Fortführung der Gedankengänge des RFH zu dem Problem der Teilwertabschreibung und des Einzelbewertungsprinzipes eine Stellung ein, die mit Recht als "auffallend"[3] zu bezeichnen ist. Mit Urteil vom 2.6.1959 machte der BFH[4] auch in dieser Beziehung von der Einzelbewertung eine Ausnahme, indem er ein Grundstück und das aufstehende Gebäude als ein einheitliches Wirtschaftsgut bezeichnet. Das bedeutet, daß eine Teilwertabschreibung nur dann zulässig ist, wenn nicht gleichzeitig eine Erhöhung des Wertes von Grund und Boden vorliegt, daß also die Minderung des Gebäudeansatzes nicht gleichzeitig durch die

---

1) Vgl. z.B. RFH v. 26.6.1935, RStBl 1935, S. 1496
2) Vgl. auch Littmann, E.: Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, 7. Aufl., Stuttgart 1962, S. 478
3) Bühler - Scherpf: Bilanz und Steuer, a.a.O., S. 328
4) BFH v. 26.1959, BStBl III, S. 323

Werterhöhung des Grund und Bodens ausgeglichen wird.

Das Beherbergungsgewerbe ist unter diesen Umständen heute von der Inanspruchnahme der Teilwertabschreibung so gut wie ausgeschlossen, da die Werterhöhung des Grund und Bodens wegen des meist verkehrsmäßig günstig gelegenen Standortes des Hotels kaum niedriger sein wird als die stattgefundene Wertminderung des aufstehenden Gebäudes, die eine Teilwertabschreibung berechtigen müssen.

Der vom BFH fortgeführte Grundsatz, der nicht nur gegen die im Einkommensteuergesetz vorgesehene Einzelbewertung verstößt, schafft auch auf völlig ungerechtfertigte Weise einer Werterhöhung des Grund und Bodens Eingang in die Ertragsteuerbilanz. Diese Entscheidung fordert geradezu zu Widerspruch heraus:"Beim Erwerb eines Grundstücks mit aufstehenden Gebäuden ist eine Ausscheidung des Wertes des Grund und Bodens zum Zwecke der Berechnung der künftigen Absetzung für Abnutzung erforderlich".[1] "Wenn aber für die einzelnen Grundstücksflächen jeweils gesonderte Anschaffungskosten mühelos ermittelt werden können, so ist die Voraussetzung zur Annahme eines selbständigen Wirtschaftsgutes beim Grund und Boden gegeben, eine Zusammenfassung mit anderen Anlagegütern abzulehnen".[1] Diesem BFH-Entscheid der Gesamtbewertung steht bisher nur die Auffassung des FG Kassel[2] entgegen, das die Annahme ablehnt, daß Grund und Boden und aufstehende Gebäude nur als Einheit bewertet werden können.

Der BFH[3] führt aber daraufhin diesem, für den Steuerpflichtigen günstigen Finanz-Gerichts-Urteil außerdem entgegen, daß er das Einzelbewertungsprinzip nicht nur bei Grund und Boden und aufstehenden Gebäuden ablehnt, sondern daß diese Bewertungseinheit

---

1) Schindele, W.: Grundstücke und Gebäude in der Bilanz, BB 1964, S. 1166
2) FG Kassel vom 15.9.1959, EFG 1960, S. 94
3) BFH v. 4.1.1962, BStBl 1962 III, S. 187

auch alle betrieblich genutzten Grundstücke umfaßt. Das von München[1] vorgebrachte Beispiel, daß ein Hotel sehr wohl 1 Million Franken gekostet haben kann und trotzdem vom ersten Tag an Fr 400.000.-- weniger wert ist, was "durch eine falsche Lösung der Standortfrage, durch mangelhafte Standortanpassung, durch Übervorteilung der Bauhandwerker etc." bedingt sein kann, kommt zwar in der Praxis vor, der BFH verneint aber daraus irgendeine betriebswirtschaftliche Auswirkung.

Zusammenfassend ist zu sagen, daß Sonderabschreibungen auch bei einer Abschreibung vom Wiederbeschaffungspreis kein Mittel der Substanzerhaltung darstellen würden, da ihre Aufgabe darin liegt, a posteriori die bereits eingetretene Minderung wieder rückgängig zu machen. Aus dieser Eigenschaft heraus muß diese Art der steuerlichen Abschreibung "als Finanzierungsinstrument ohne Bedeutung bleiben, denn sie setzt im Vergleich zu normalen Absetzungen für Abnutzung kein zusätzliches Kapital frei. Es wird lediglich der bilanziell ausgewiesene nominale Vermögenswert einem vorausgegangenen effektiven Kapital- und Vermögensverfall angepaßt".[2]

Während aufgrund der vom BFH vorgenommenen Bewertungseinheit die Teilwertabschreibung im Beherbergungsgewerbe kaum in Frage kommt, scheitert die Absetzung für außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abnutzung vielfach an der Frage des Nachweises der tatsächlich eingetretenen Veränderung.

---

1) vgl. München, T.: Die Hotelunternehmung, a.a.O., S. 112

2) Giersch, H.-H.: Investitionsfinanzierung und Besteuerung, Beiträge zur betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, Band 3, Wiesbaden 1961, S. 107

45) Geringwertige Wirtschaftsgüter

Ähnlich den Anlagenaufwendungen, die zum Wiederbeschaffungspreis sofort abgeschrieben werden und ähnlich der Bilanzierung mit Festwerten sind die geringwertigen Wirtschaftsgüter für die Substanzerhaltung von außerordentlicher Wichtigkeit, da deren Wert noch im Jahr der Anschaffung als Aufwand in die Gewinn- und Verlustrechnung eingesetzt wird. Ähnliche Vorteile weist der Festwert auf, dessen Wesen nach einer Entscheidung des RFH[1] darin liegt, daß für einen Bestand an Vermögensgütern, der sich über mehrere Perioden etwa in gleicher Höhe hält, ein ursprünglicher Anschaffungsaufwand aktiviert wird, jede Abschreibung unterbleibt und weitere Anschaffungen sofort als Betriebsausgaben gebucht werden. Dieser Wert spielt im Beherbergungsgewerbe kaum eine Rolle, obwohl gerade für Hotelwäsche das Festwertverfahren zuerst angewandt wurde.[2]

Festwertverfahren und die Möglichkeit der sofortigen Abschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter sind zwar ihrer Wirkung nach verwandt, ihrer Ursache nach aber sehr unterschiedlich. Während der Festwert aus Vereinfachungsgründen geschaffen wurde, was auch daraus hervorgeht, daß der Bestand nur zu jedem Hauptfeststellungszeitpunkt mengenmäßig aufzunehmen ist (Abschn. 31 EStR), lag die Bedeutung der geringwertigen Wirtschaftsgüter von Anfang an in einer Ankurbelung der Wirtschaft.[3]

Steuerrechtlich gestattet das EStG in § 6 Abs. 2 den Steuerpflichtigen, die den Gewinn aufgrund ordnungsgemäßer Buchführung ermitteln, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von beweglichen

---

1) RFH v. 16.12.1936, RStBl 1937, S. 272

2) Vgl. Hax, K.: Die Substanzerhaltung der Betriebe, a.a.O., S. 196

3) Vgl. Bühler - Scherpf: Bilanz und Steuern, a.a.O., S. 365

Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die der Abnutzung unterliegen und die einer selbständigen Bewertung und Nutzung fähig sind, im Jahre der Anschaffung oder Herstellung in voller Höhe als Betriebsausgaben abzusetzen, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das einzelne Wirtschaftsgut DM 800,-- (bis 31.12.1964 DM 600,--) nicht übersteigen.

Diese Bewertungsfreiheit war bis 1958 durch den Begriff der Sachgesamtheit eingeschränkt, der vor allem im Urteil des BFH vom 19.11.1953[1] näher bezeichnet war. Eine Sachgesamtheit lag vor, "wenn es sich um einheitlich gekaufte, in einem Stil gehaltene oder nach einem einheitlichen Plan den räumlichen und besonderen Zwecken des Betriebes angepaßte und zu einem einheitlichen Ganzen vereinigte Einrichtungsgegenstände handelt". Ausgenommen hiervon waren z.B. Geschirr, Bestecke und Wäsche eines Fremdenheims.

In einem Grundsatzurteil im Sinne von Abschn. 64 AO vom 16.12.1958[2] hat der BFH den Begriff der Sachgesamtheit für das Einkommensteuerrecht aufgegeben.

Von nun an konnte aus einem einheitlichen Bild der Einrichtungsgegenstände nicht gegen eine einzelne Nutzungsfähigkeit geschlossen werden. Es wurde auch abgelehnt, die Zusammenfassung von Wirtschaftsgütern in Büchern und Bilanzen gegen eine selbständige Nutzung anzuführen. Eine selbständigen Nutzungsfähigkeit ist demnach dann nicht gegeben, wenn im Fall der Trennung ein Teil oder beide Teile die Möglichkeit der selbständigen Nutzung verlieren.

Der Begriff der unwesentlichen Beeinträchtigung der Nutzung bei der Trennung mußte zu Kritik führen, denn theoretisch wird jeder Anlagegegenstand, der aus der Gesamtheit entnommen wird, eine Beeinträchtigung der Nutzungsfähigkeit aufweisen, da er seinen größten

---

1) BFH v. 19.11.1953, BStBl 1954, III, S. 18
2) BFH v. 16.12.1958, BStBl 1959, III, S. 77

Nutzen nur in der Gesamtheit erhält.[1)]

Obwohl ein kurz vorhergegangenes Urteil des IV. Senats[2)] praktikabler war, brachte auch das oben zitierte Urteil des I Senats wesentliche Vergünstigungen, denn die selbständige Nutzungsfähigkeit wird bei Gegenständen vermutet werden können, die nicht technisch verbunden sind, sondern aus einer Mehrzahl von gleichartigen Wirtschaftsgütern bestehen, wie z.B. Bestuhlung, Zimmereinrichtungsgegenstände usw. So kann die selbständige Nutzungsfähigkeit nicht verneint werden bei Hotel-, Büro- und Praxiseinrichtungen, die aus beliebig auswechselbaren Seriengegenständen zusammengestellt werden. Selbständige Nutzungsfähigkeit ist aber auch dann als gegeben anzunehmen, wenn es sich um Möbel gleichen Stils und gleicher Gattung handelt.

Den geringwertigen Wirtschaftsgütern kommt in der Praxis im Beherbergungsgewerbe eine überragende Bedeutung zu. Während Eckardt[3)] für die Industrie Richtwerte zwischen 3 und 5% im Verhältnis zu den Anlageabschreibungen (ohne die geringwertigen Wirtschaftsgüter) angibt, betragen sie im Beherbergungsgewerbe bei Stadtbetrieben zwischen 97% und 29%.

Sofortige Abschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter, in v.H. der Anlagenabschreibungen, bei Stadtbetrieben

Jahr	1952	1954	1956	1958	1960	1962	1964
GWG	55	52	45	50	97	68	29

Zwar wird der höchste Wert mit 97% im Jahre 1960 erreicht, also nach der weiteren Auslegung des Begriffs der Sachgesamtheit, jedoch

---

1) Vgl. Thiel, R.: Methologische Gedanken zur Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter, in: DB 1959, S. 898; Kühn, R.: Der BFH und die Einheit der Steuerrechtsprechung, BB 1959, S. 313-316

2) BFH IV 76/57 v. 20.11.1958, BB 1959, S. 147

3) Eckardt, H.: Die Substanzerhaltung industrieller Betriebe, a.a.O., S. 119

sind die Schwankungen in erster Linie auf die Bezugsgrundlage zurückzuführen. Während aber bei den Anlageabschreibungen die Abschreibungen auf Gebäude und Einbauten relativ geringen Änderungen unterliegen, kommen in den Abschreibungen auf Einrichtungen die verschiedenen Investitionszeitpunkte besonders deutlich zum Ausdruck.

Dieser Grund erklärt auch, warum die Investitionen in geringwertigen Wirtschaftsgütern bei Saisonbetrieben, obwohl sie, absolut gesehen, zum Teil beträchtlich niedriger sind, im allgemeinen eine ähnliche Relation zu den Gesamtanlageabschreibungen aufweisen. Die Investitionszeitpunkte erklären auch die geringere Schwankung.

Sofortige Abschreibungen geringwertiger Wirtschaftsgüter bei Saisonbetrieben, in v.H. der Anlagenabschreibungen

Jahr	1952	1954	1956	1958	1960	1962	1964
GWG	61	46	48	48	65	53	39

Da die Wirtschaftsgüter, die unter die sofortige Abschreibungsmöglichkeit fallen, größtenteils jene Gruppe darstellen, die auch mit Festwerten bilanziert werden kann, erscheint ein Vergleich dieser beiden Substanzerhaltungsmöglichkeiten sehr zweckmäßig.

Ein Vorteil der Bewertung mit Festwerten liegt darin, daß die dort festgehaltenen Gegenstände nicht in das Bestandsverzeichnis aufgenommen werden müssen (Abschn. 31 Abs. 3 EStR) und eine körperliche Bestandsaufnahme nur zu jedem, dem Hauptfeststellungszeitpunkt für die Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens vorangehenden Bilanzstichtag, spätestens an jedem 5. Bilanzstichtag vorgenommen werden muß. Zu diesem Zeitpunkt sind auch eventuelle Wertänderungen zu berücksichtigen. Dieser Vorteil wird bei der sofortigen Abschreibung der geringwertigen Wirtschaftsgüter übertroffen, denn dort fehlt eine Bestandsaufnahme völlig. Auch die weiteren

Vorteile des Festwertverfahrens, daß die Überlegungen zur Schätzung der Nutzungsdauer und einige Buchungen entfallen, werden durch die sofortige Abschreibungsmöglichkeit von geringwertigen Wirtschaftsgütern ebenfalls aufgewogen.

Der wesentliche Unterschied besteht jedoch darin, daß hinsichtlich der Erfolgsauswirkung die Bildung eines Festwertes im Jahr der Bildung mit einem höheren Gewinn verbunden ist, als dies bei einer sofortigen Abschreibung gemäß § 6 Abs. 2 EStG der Fall ist. Da durch die sofortige Abschreibung der Festwert gleich Null ist, wird jede höhere Aktivierung gewinnwirksam.

Ein Vergleich spricht deshalb nur in wenigen Fällen für die Anwendung des Festwertverfahrens und wird in der Regel nur ab einer bestimmten Betriebsgröße angewendet für Zimmereinrichtungen, technische Geräte usw., deren Anschaffungskosten über DM 800,-- liegen.

Der sofortigen Abschreibung kommt deshalb im Rahmen der Substanzerhaltung größere Bedeutung zu, da durch sie eine Substanzerhaltung und sogar Substanzvermehrung leichter durchgeführt werden kann.

46) Sonstige steuerliche Möglichkeiten

Sonderabschreibungen, wie sie dem Wohnungsbau in § 7 b EStG zustehen, kommen für das Beherbergungsgewerbe nicht in Frage (Abschn. 54 EStR 1960). Jedoch gewinnen in zunehmendem Maße die in § 79 EStDV genannten erhöhten Abschreibungen zur Verhinderung, Beseitigung oder Verringerung von Schäden durch Abwässer an Bedeutung. Dies trifft besonders für Kläranlagen alleinstehender oder an Seen und Flüssen gelegener Beherbergungsunternehmen zu. Für diese Anlagen besteht die Möglichkeit, im

Jahr der Anschaffung und im folgenden Jahr zusätzlich zur laufenden Abschreibung eine Sonderabschreibung von 50% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei beweglichen und von 30% bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern vorzunehmen, wenn sie vom 1.1.1955 bis zum 31.12.1965 und im Zusammenhang mit der Umstellung schon bestehender Betriebe angeschafft oder hergestellt werden. Da die aus wirtschafts- und sozialpolitischen Erwägungen eingeführten Sonderabschreibungen jedoch auf eine bestimmte Zeit beschränkt sind, wird sich vom Zeitpunkt der Beendigung der Überabschreibung eine Rückentwicklung der Substanz, eine Substanzschrumpfung, bemerkbar machen und sich somit nachteilig auf die Substanzerhaltung auswirken.

5) Steuerrechtliche Behandlung der Instandhaltungen

51) Der Umfang der Instandhaltungen im Beherbergungsunternehmen

Instandhaltungen wirken auf die Substanzerhaltung ähnlich wie geringwertige Wirtschaftsgüter, d.h., sie stellen einen Anlagenzugang dar, der in derselben Periode sofort abgeschrieben werden kann. "Insofern kann man die Tendenz, die sich in der Bilanzierungspraxis der letzten Jahrzehnte durchsetzt, nämlich den Anlagenaufwand verstärkt in Form des Unterhaltungsaufwandes und weniger in Form von Abschreibungen zu erfassen, als eine Erscheinungsform des Substanzdenkens, und die entsprechende Bilanzierungspraxis als besondere

Form der Substanzrechnung bezeichnen".[1) 2)]

Wie sehr im Beherbergungsgewerbe von der Möglichkeit, Instandhaltungen durchzuführen, Gebrauch gemacht wird, ist aus folgender Aufstellung ersichtlich, in der die Instandhaltungen von Stadtbetrieben zu den Abschreibungen in Beziehung gesetzt werden.

Instandhaltungen in v.H. der Abschreibungen im Beherbergungsgewerbe (Stadtbetriebe)

Jahr	Gebäude	Mobilien	Total
1952	264,8	67,1	79,8
1954	215,5	67,7	69,1
1956	136,9	83,9	68,0
1958	189,2	49,4	50,4
1960	55,9[3)]		55,9
1962	57,4[3)]		57,4
1964	52,6[3)]		52,6

Aus dieser Tabelle geht hervor, daß sich ein beträchtlich höherer Prozentsatz aus dem Verhältnis Immobilieninstandhaltungen zu Immobilienabschreibungen ergibt als aus dem entsprechenden Verhältnis der Mobilien. Diese Tatsache ist aber nicht überraschend, denn der Unterhaltungsaufwand ist um so höher, je länger die Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes und je niedriger dessen Abschreibungsquote ist.

Ein Vergleich, der allerdings nur unter sehr großen Vorbehalten durchgeführt werden kann, zeigt mit den von Hax[4)] errechneten Zahlen

1) Hax, K.: Die Substanzerhaltung der Betriebe, a.a.O., S. 193
2) Vgl. hierzu ferner: Esser, J.: Funktionen und Auswirkungen der verschiedenen Abschreibungsmethoden im Blickpunkt der betriebswirtschaftlichen Praxis, Heft 46 der Schriftenreihe des Instituts "Finanzen und Steuern", Bonn 1957
3) keine getrennte Aufteilung möglich
4) Vgl. Hax, K.: Die Substanzerhaltung der Betriebe, a.a.O., S. 190

aus einem Industriebetrieb, daß die Instandhaltungen im Beherbergungsgewerbe, und zwar in der gesamten Summe gesehen, durchaus noch zu den niedrigeren Verhältniszahlen zu zählen sind. Die oben erwähnte Feststellung, daß die Instandhaltungen um so höher sind, je niedriger die jährlichen Abschreibungsbeträge, ließe dagegen eher ein entgegengesetztes Verhältnis erwarten. Wie aber die nachfolgende Untersuchung zeigt, ist dies aufgrund der steuerlichen Vorschriften kaum möglich.

52) Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand

Die steuerrechtliche Behandlung der Instandhaltungen ist wegen der Möglichkeit der Verrechnung zu Wiederbeschaffungspreisen und wegen der dadurch ermöglichten Sofortabschreibungen von Modernisierungsmaßnahmen eines der aktuellsten Probleme der Beherbergungsunternehmung. Während Erhaltungsaufwand als laufende Betriebsausgabe im Jahre des Anfalls sofort abzugsfähig ist, muß Herstellungsaufwand aktiviert und, auf die Nutzungsdauer verteilt, abgeschrieben werden.

Instandhaltungen sind dann als Erhaltungsaufwand anzusehen, wenn die Wesensart des Vermögensgutes im steuerrechtlichen Sinn durch sie nicht verändert wird und wenn sie dazu beitragen, deren ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten. Ebenfalls in Abschn. 157 Abs. 1 EStR wird die Forderung nach einer regelmäßigen Wiederkehr in ungefähr gleicher Höhe aufgestellt.

Da die Grenzen, wie vom BFH mehrfach betont, zwischen Erhaltungsaufwand und Herstellungsaufwand flüssig sind, ist es notwendig, die das Beherbergungsgewerbe betreffenden Urteile der Rechtsprechung hinzuzuziehen.

Im wesentlichen gilt heute noch das vom RFH 1944[1] aufgestellte Urteil, wonach Herstellungsaufwand vorliegt, wenn die Wesensart des Gebäudes geändert wird. Dies trifft zu beim Anbau, Umbau, aber auch bei einer Generalüberholung und Modernisierung. "Dies gilt besonders auch bei Modernisierung solcher Gebäude, wie z.B. Gaststätten, Pensionen etc., deren Nutzung durch den baulichen Zustand (äußeres Aussehen, Innenausstattung) weitgehend beeinflußt wird". Die in diesem Urteil anklingende Tendenz wurde auch vom BFH seinen Entscheidungen zugrunde gelegt. So wurde 1956[2] die Modernisierung von Läden wegen ihrer unregelmäßigen Wiederkehr als grundsätzlich aktivierungspflichtig angenommen. Ein Urteil vom 14.1.1960[3] erklärt Aufwendungen für Herstellungskosten, wenn "im Rahmen eines einheitlichen Bauprojekts innerhalb des bisherigen umbauten Raums eines Betriebsgebäudes umfangreiche Umbauten durchgeführt wurden. Die Lebensdauer braucht sich nicht zu verlängern. Hierbei ist es unerheblich, ob die Gesamtmaßnahmen sich ursächlich an der Notwendigkeit umfassender Unterhaltungs- und Instandsetzungsarbeiten ergeben haben". Insofern ist es nur folgerichtig, wenn die Umstellung von Heizanlagen auf einen anderen Brennstoff als aktivierungspflichtige Herstellungskosten angesehen wird.[4] Eine ähnliche Tendenz in der Urteilsprechung ist immer wieder zu verfolgen. So betont der BFH auch 1963[5], daß Generalüberholungen zu aktivieren sind. Wenn man jedoch verfolgt, daß RFH und BFH nicht durchgeführte Instandhaltungen als einen Grund zur Vornahme von Abschreibungen wegen außergewöhnlicher Abnutzung ansehen und zwar mit der Begründung, daß dadurch ein Substanzverlust ausgeglichen wird, so ist nicht recht einzusehen, wie plötzlich die Durchführung von Instandhaltungen und zwar von solchen, die mehrere Jahre unterlassen wurden, die Substanz erhöhen sollte.

---

1) RFH v. 19.4.1944, RStBl 1944, S. 626
2) BFH v. 14.8.1956, BStBl III, S. 321
3) BFH v. 14.1.1960, BStBl III, S. 136
4) BFH in 2 Urteilen vom 23.6.1961, BStBl 1961, III, S. 401 und S. 403
5) BFH v. 29.1.1963, I 151/61 U

Der BFH geht in seiner nicht recht erklärlichen Urteilsfindung sogar weiter und verneint bei einer im räumlichen und zeitlichen Zusammenhang stehenden Baumaßnahme eine Aufteilung in Erhaltungs- und Herstellungsaufwand.[1] Er widerspricht damit dem Finanzgericht Nürnberg[2], das befand: "Eine Aufteilung von Aufwendungen für Handwerkerarbeiten an einem Gebäude in Herstellungs- und Erhaltungsaufwand ist nicht schon deshalb unzulässig, weil die Arbeiten in zeitlichem Zusammenhang durchgeführt und einheitlich in Rechnung gestellt wurden". Das vom BFh bei der obengenannten Entscheidung von 1962 zugrunde gelegte, bereits erwähnte Urteil vom 14.1.1960 wurde dabei offensichtlich falsch interpretiert[3], denn dort wird die Möglichkeit der Schätzung und der damit ermöglichten getrennten Behandlung von Erhaltungsaufwand und Herstellungsaufwand offengelassen. Dieser Entscheid richtet sich insbesondere gegen Saisonbetriebe, bei denen aus verständlichen Gründen alle vorzunehmenden Reparaturen und Instandhaltungen während der Zeit durchgeführt werden, in der der Betrieb ruht.

Instandhaltungen stellen eine Möglichkeit dar, die Differenz zwischen historischen Anschaffungswerten und der entsprechenden Abschreibung einerseits und den durch Preisänderungen, technischen Fortschritt und Bedarfswechsel geänderten Wiederbeschaffungspreis der Ersatzgüter andererseits auszugleichen.

Der Einbau von Bädern, Lifts usw., der dazu beiträgt, der Unternehmung den Klassenerhalt zu ermöglichen, sollte deshalb auch in steuerrechtlicher Sicht keinen werterhöhenden, sondern einen die

---

1) BFH v. 9.3.1962, BStBl 1962, III, S. 195
2) FG Nürnberg, Urteil v. 30.10.1956, EFG 1957, S. 154
3) BB 1962, S. 440, Bemerkung zum Urteil v. 9.3.1962

Leistung erhaltenden Faktor darstellen. "Betriebswirtschaftlich wird alles das als Erhaltungsaufwand zu betrachten sein, was den Standard des betreffenden Hotels innerhalb seiner Klasse garantiert".[1)]

Bietet somit die ständige Rechtsprechung keine Möglichkeit, Modernisierungsaufwendungen als Erhaltungsaufwand anzusehen, so wurde die Schaffung einer entsprechenden Möglichkeit auch von der Bundesregierung abgelehnt.[2)] Unter dem Hinweis auf den Grundsatz der steuerlichen Gleichbehandlung könnte dies selbst unter dem Eindruck der bekannten entsprechenden Maßnahmen der anderen EWG-Staaten sowie Österreichs und der Schweiz nicht befürwortet werden. Dies bedeutet also für das Beherbergungsgewerbe, daß Aufwendungen für Modernisierung, Rationalisierung und Instandhaltungen, auch wenn sie absolut und relativ nur eine Werterhaltung bedeuten, weiterhin aktiviert werden müssen.

53) Möglichkeit der Bildung von Instandhaltungsrückstellungen

Da eine nicht durchgeführte Instandhaltung bei späterer Nachholung in der Steuerbilanz als Herstellungsaufwand zu aktivieren ist, erscheint es notwendig, im Anschluß an Erhaltungs- und Herstellungsaufwand die Frage der Instandhaltungsrückstellungen zu erörtern. Mit Urteil vom 15.2.1955[3)] werden Rückstellungen als zulässig anerkannt, wenn sich unaufschiebbare Reparaturarbeiten kurzfristig

---

1) Bundschuh, Hans: Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand. In: Hotel-Restaurant, Heidelberg 1960, S. 425.
Vgl. auch: Lotz, G.: Ungelöste steuerliche Probleme des Hotelgewerbes. In: AHGZ 1961, Nr. 40 v. 7.10.1961, S. 7
2) Vgl. Handelsblatt Nr. 145, v. 30./31. Juli 1965, S. 6
3) BFH v. 15.2.1955, BStBl III, S. 172

verzögerten und innerhalb von 3 Monaten nach dem Bilanzstichtag durchgeführt wurden. Diese Entscheidung verhält sich für den Beherbergungsbetrieb nicht ungünstig, da insbesondere Betriebe mit hauptsächlicher Sommersaison Reparaturen während des ersten Vierteljahres im Jahr durchführen lassen. Bis zu diesem Urteil hatten die viel kritisierten[1] Entscheidungen des OFH[2] und des BFH[3] Gültigkeit, wonach die Rückstellung für Instandhaltung nicht als selbständig bewertungsfähiges passives Wirtschaftsgut angesehen wurde und unterlassene Instandhaltungen lediglich durch die Vornahme der Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung und die Teilwertabschreibung zu verfolgen waren. Abgesehen von der betriebswirtschaftlichen Kritik an der höchstrichterlichen Wesensbeschreibung der Rückstellung für Instandhaltungen mußte die Praktikabilität dieser Entscheidung gegenüber der Verwaltung sehr in Zweifel gezogen werden. Rückstellungen wegen unterbliebener Instandhaltung werden dem Grund und der Höhe nach leichter zu begründen sein als die durch die unterbliebene Instandhaltung verkürzte Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes, die besonders bei einer erst später eintretenden plötzlichen Unbrauchbarkeit schwer zu beweisen und der Höhe nach zu schätzen sind.

Sonderregelungen bestanden und bestehen für das Beherbergungsgewerbe in der Form, daß beschlagnahmte Betriebe eine steuerfreie Rückstellung in der Regel bis zu 20% der jährlichen Nutzungsvergütung passivieren können. Diese Rückstellung ist jedoch länderweise verschieden und muß innerhalb eines Jahres nach Aufhebung der Beschlagnahme aufgelöst werden. Ein die Instandhaltungen übersteigender Betrag der Rückstellungen ist voll zu versteuern. Es

---

1) Vgl. Wöhe, G.: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, a.a.O., Band I, S. 387; Bühler - Scherpf: Bilanz und Steuer, a.a.O., S. 245; Hermann - Heuer: Kommentar zum Einkommensteuerrecht und Körperschaftsteuerrecht, a.a.O., Anm. 64 zu § 5 EStG
2) OFH v. 28.2.1948, StBl 1950, S. 462
3) BFH v. 26.6.1951, BStBl 1951, III, S. 211

wird dabei allerdings nicht auf jene Betriebe Rücksicht genommen, die nach Aufhebung der Beschlagnahme nicht mehr als Beherbergungsbetrieb weitergeführt werden können.[1)]

Zusammenfassend ist festzustellen, daß die Möglichkeiten einer leistungsgemäßen Substanzerhaltung durch die sofortige Aufwandverrechnung der Instandhaltungen sehr bescheiden sind. Eine Berücksichtigung der durch die hohe Anlageintensität entsprechend hohen Aufwendungen durch den Gesetzgeber und die Rechtsprechung kann nur in wenigen Fällen festgestellt werden. Die kaum gegebene Möglichkeit der Rückstellung für unterlassene Instandhaltungen trifft insbesondere die witterungsabhängige Saisonhotellerie stark, da nicht durchgeführte Reparaturen mehrerer Jahre als Generalüberholung aktiviert werden müssen.

Die Unterscheidung zwischen Erhaltungsaufwand und Herstellungsaufwand sollte auch im Beherbergungsgewerbe dahin abgegrenzt werden, daß Herstellungsaufwand ein neues Wirtschaftsgut schafft, während Erhaltungsaufwand jeder Aufwand ist, "der dazu dient, die volle Verwendungsfähigkeit eines Wirtschaftsgutes aufrecht zu erhalten und sie den Anforderungen der Zeit anzupassen".[2)]

---

1) Vgl. hierzu Bundschuh - Hoffmann: Das Steuerrecht im Hotel- und Gaststättengewerbe, Berlin und Frankfurt/Main 1958, S. 94; Burhoff, A.: Besteuerung des Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes, 2. Auflage, Herne und Berlin 1961, S. 16

2) Judeich, W.: Der Begriff desErhaltungsaufwandes, BB 1962, S. 636

6) Abschließende Zusammenfassung

Bei der Ermittlung des steuerbilanziellen Gewinns ist die Frage nach dem darin enthaltenen Scheingewinn von besonderer Bedeutung. Scheingewinne entstehen dann, wenn die zur Wiederbeschaffung der Ersatzgüter benötigten Mittel nicht an den Betrieb gebunden werden. In welchem Ausmaß gerade beim Gebäude des Beherbergungsunternehmens mit steigenden Wiederbeschaffungspreisen zu rechnen ist, wurde an anderer Stelle dargelegt. Das Interesse gilt deshalb der für das Gebäude gültigen Abschreibungsmethode und dessen Nutzungsdauer.

Das Gebäude des Beherbergungsunternehmens mit den Einbauten darf nur linear abgeschrieben werden. Der hierfür in der Gewinn- und Verlustrechnung des steuerlichen Jahresabschlusses angesetzte Aufwand entspricht deshalb nicht dem leistungsgemässen Aufwand. Der leistungsgemässe Aufwand wird, wie dargelegt, annähernd bei der degressiven Abschreibung, durch die dabei gegebene Möglichkeit der Periodenkapazitätsausweitung, erreicht.

Auch die Nutzungsdauer des Gebäudes ist - zumindest im Vergleich zu entsprechenden Regelungen des Auslandes - relativ lang bemessen.

Günstig für die Beherbergungsunternehmen wirkt sich dagegen die sofortige Abschreibungsmöglichkeit geringwertiger Wirtschaftsgüter aus. Aus betriebstechnischen Gründen kann von dieser Abschreibungsart lebhafter Gebrauch gemacht werden.

Die sonstigen Abschreibungsmöglichkeiten (Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung und Teilwertabschreibung) sowie die Handhabung des sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwandes, berücksichtigen die speziellen Belange der Beherbergungsunternehmen nur wenig.

III. Die Berücksichtigung der Besitzsteuern in der Kalkulation der Beherbergungsunternehmen

1) Die Kostennatur der Besitzsteuern

Nachdem bis jetzt festgestellt wurde, welche Steuern zu den Besitzsteuern zu rechnen sind und welche nominelle Steuerwirkung sie bedingen, soll im folgenden geklärt werden, inwieweit die Besitzsteuern in der Kalkulation des Unternehmers im Beherbergungsgewerbe Berücksichtigung finden.

Diese Betrachtung anstellen zu können verlangt aber zuerst eine Untersuchung über die Kostennatur und den Kostencharakter der Besitzsteuern.

Kosten sind nach Schmalenbach[1] "die in der Kostenrechnung anzusetzenden Werte für die Leistungen verzehrter Güter". Für die Feststellung der Kosten sind also zwei Merkmale Voraussetzung, der Güterverzehr und die Leistungsbezogenheit.

Mit Hilfe dieser Definition, Steuern als Kosten anzusprechen, wird die Gegenüberstellung der geforderten Voraussetzungen mit den Steuertheorien zu einem außerordentlichen Problem.

Die Äquivalenztheorie rechtfertigt nämlich die Steuern als Leistungen für staatliche Gegenleistungen. "Schließlich sind die Leistungen des Staates die Gegenwerte für die Steuern, die zu zahlen sind".[2] Findeisen[3] dagegen ist der Anschauung, daß

---

1) Schmalenbach, E.: Kostenrechnung und Preispolitik, 7. Auflage, Köln und Opladen 1956, S. 6
2) Nicklisch, H.: Wirtschaft und Recht. In: Zeitschrift für HwuHp 1929, S. 197/198
3) Vgl. Findeisen, F.: Unternehmung und Steuern. In: Archiv der Fortschritte betriebswirtschaftlicher Forschung und Lehre, Leipzig 1924, S. 158

die Steuern die Beteiligung des Fiskus am Unternehmen darstellen. Walb[1] kommt schließlich zu der Auffassung, daß Steuern als Zwangsaufwand zu bezeichnen sind, der durch die Staatsautorität bestimmt wird. Auch als politische Kosten[2] wurden sie definiert, doch konnte damit ebensowenig eine Anwendung der Kostendefinition ermöglicht werden.

Ohne näher den einzelnen Argumenten nachzugehen, wird hier der Auffassung Wöhes[3] gefolgt, daß diese Zuordnungsschwierigkeiten wegen der fehlenden betriebswirtschaftlich notwendigen kostentheoretischen Zielsetzung entstehen. Entsprechend dieser Ausrichtung auf betriebswirtschaftliche Notwendigkeiten kann aber sowohl der ex definitione notwendige Güterverzehr durch die Identität von liquiden Mitteln und vorrätigen Gütern[4] als auch die betriebliche Leistungsbezogenheit durch den Hinweis auf den Zwangscharakter der Steuern erklärt werden.

Dadurch werden automatisch alle jene Steuern von der Subsumierung unter dem Kostenbegriff ausgenommen, die nicht aufgrund der betrieblichen Existenz oder durch betriebliche Vorgänge induziert werden. Dies sind also die Steuern, die den Unternehmer selbst betreffen, die Einkommensteuer, die Vermögensteuer und die Vermögensabgabe, soweit sie nicht auf das betriebsnotwendige Vermögen entfallen.

Sind somit die Besitzsteuern hinsichtlich ihrer Kostennatur klassifiziert, so bleibt als nächstes zu prüfen, inwieweit sie tatsächlich als Kosten in die Preiskalkulation eingehen.

---

1) Vgl. Walb, E.: Die Erfolgsrechnung, a.a.O., S. 25
2) Vgl. Reinhardt, E.: Deutsche Finanzpolitik, hrsg. von Voesler, W., Berlin 1935, S. 113
3) Vgl. Wöhe, G.: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Band II, 2. Halbband, 2. Auflage, Berlin u. Frankfurt/M., 1965, S. 7
4) Vgl. Derselbe, ebenda, S. 27

Da aber die volle Substanzerhaltung nur dann gewährleistet ist, wenn auch der in der Kalkulation für die Wiederbeschaffung eingesetzte Betrag nicht entzogen wird, ist weiterhin zu prüfen, inwieweit auch die Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer und die Vermögensteuer in die Kalkulation einbezogen werden.

Eine derartige Untersuchung hat jedoch nur dann Sinn, wenn davon ausgegangen werden kann, daß der Unternehmer überhaupt in der Lage ist, die Preise zu kalkulieren. Wird nämlich dabei in der Kalkulation mit Wiederbeschaffungspreisen gearbeitet, bedeutet jede nicht gedeckte Besitzsteuer eine Gewinnschmälerung, die die Wiederbeschaffung unmöglich machen kann. Dies bedeutet also, daß der Unternehmer, wenn er den Substanzverlust vermeiden will, diesen durch die Steuer entzogenen Betrag ebenfalls in die Kalkulation einbeziehen muß.

Es ist deshalb Aufgabe des folgenden Abschnittes, festzustellen, ob und bis zu welchem Ausmaß im Beherbergungsgewerbe eine Kalkulation durchgeführt wird.

2) Die Kalkulation der Beherbergungsbetriebe

"Unter Kalkulation versteht man alle Erwägungen und Berechnungen, die sich mit der Ermittlung und Verrechnung des Aufwandes bzw. der Kosten, des Preises und des kalkulatorischen Erfolges befassen".[1)]

Diese Erwägungen zur richtigen Ermittlung und Verrechnung des Aufwands erheben "das Prinzip der Erhaltung der Betriebssubstanz

---

1) Rössle, K.: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 3. Auflage, Stuttgart 1953, S. 132

zum Kriterium für die Bewertung der Kostengütermengen".[1] Diesem Prinzip folgend, kann die Kostenkalkulation nur unter einer Bedingung vom Anschaffungswert ausgehen, nämlich dann, wenn keine Änderungen in preislicher, technischer oder bedarfsmäßiger Sicht eingetreten sind, also in einer statischen Wirtschaft. Genauso, wie in diesem Zustand das Problem der Substanzerhaltung nicht über das Grundproblem hinausgeht, wird dort auch die Kostenrechnung im Hinblick auf die richtige Kostenverrechnung keine Schwierigkeiten bereiten.

In der dynamischen Wirtschaft steht jedoch der Wiederbeschaffungspreis im Mittelpunkt der Kalkulation. Der Wiederbeschaffungspreis unterteilt sich in den Preis des Verbrauchstages, in den Preis des Umsatztages und in den effektiven Wiederbeschaffungspreis. Da der effektive Wiederbeschaffungspreis als eine erst in Zukunft zutreffende Preisgröße zu ungenau zu ermitteln ist, um in die Kostenrechnung Eingang zu finden, ist der für die Kalkulation einzig zutreffende Wertansatz der Tageswert.[2] "Dies gilt bei Vorkalkulation für den Tageswert des Verbrauchstages, bei der Nachkalkulation für den Tageswert des Umsatztages".[3]

Diese Zweiteilung des Tageswertes wird notwendig, da nur in wenigen Fällen die Wiederbeschaffung sofort am Umsatztag durchgeführt werden kann.

Eine Preisgestaltung aufgrund dieser Kalkulation ist dem Betrieb jedoch nur dann möglich, wenn die verrechneten Kosten vom

---

1) Heinen, E.: Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, I., Grundlagen, Wiesbaden 1959, S. 68
2) Vgl. Rössle, K.: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, a.a.O., S.143; Heinen, E.: Kostenlehre, a.a.O., S. 66; Kosiol, E.: Anlagenrechnung, Wiesbaden 1955, S. 79; Gutenberg, E.: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, 2. Band, Der Absatz, Aufl. Berlin/Göttingen/Heidelberg 1962, S. 336; Wöhe, G.: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, a.a.O., S. 403
3) Heinen, E.: Kostenlehre, a.a.O., S. 67

Markt akzeptiert werden. Die Substanzerhaltung durch Verrechnung der "richtigen" Kosten kann dann nicht erfolgreich sein, wenn die Unternehmung auf die Höhe der Preise keinen Einfluß nehmen kann, weil sie ihm entweder durch Preisbindung von privater oder staatlicher Seite oder durch den sogenannten "Marktpreis" vorgeschrieben sind.

Es besteht nun das Problem, festzustellen, inwieweit das Beherbergungsgewerbe die Selbstkostenrechnung als Kalkulationsgrundlage benützt und darin auf die Wiederbeschaffungspreise, die für eine Substanzerhaltung in der dynamischen Wirtschaft unerläßlich sind, Einfluß nimmt.

Diese Frage kann ohne Einschränkung bejaht werden, soweit es die Verpflegungsabteilung betrifft. Schwierig wird die Antwort jedoch, wenn sie für die Beherbergungsabteilung gegeben werden soll.

Welche Bedeutung aber einer genauen Kenntnis der Kostenstruktur gerade in diesem Teil des Beherbergungsbetriebes zukommt und damit der Möglichkeit, durch eine entsprechende Preispolitik eine optimale Beschäftigung zu erreichen, soll mit folgendem Beispiel erklärt werden.

Die fixen Kosten betragen insgesamt DM 200.000,--, die variablen pro Übernachtung DM 10,--, als Übernachtungserlös wird DM 20,-- erzielt.

%	Tage	Übern.	fixe Kosten pro Übern.	var. Kosten pro Übern.	Gesamtkosten pro Übern.	Erlös pro Übern.	Verlust od. Gewinn pro Übern.
10	36	3.600	55,55		65,55		./. 45,55
20	72	7.200	27,78		37,78		./. 17,78
30	108	10.800	18,52		28,52		./. 8,52
40	144	14.400	13,89		23,89		./. 3,89
50	180	18.000	11,11	DM 10,00	21,11	DM 20,00	./. 1,11
60	216	21.600	9,25		19,25		+ 0,75
70	252	25.200	7,94		17,94		+ 2,06
80	288	28.800	6,94		16,94		+ 3,06
90	324	32.400	6,17		16,17		+ 3,83
100	360	36.000	5,55		15,55		+ 4,35

Übern. = Anzahl der jährlichen Übernachtungen

Aus dieser Tabelle kann abgelesen werden, daß die Gewinnschwelle zwischen 50 und 60% der Auslastung liegt, dies entspricht einer Belegung von 180 bis 216 Tagen. Diese Zahlen zeigen aber auch, wie schnell bei einem Rückgang der Beschäftigung der Verlust ansteigt, während der Gewinn bei einer höheren Beschäftigung nur langsam zunimmt.

Obwohl mit diesen Zahlen die Problematik des Beherbergungsgewerbes gekennzeichnet ist und damit die Notwendigkeit der Kalkulation und der darauf aufbauenden Preisgestaltung in den Vordergrund gerückt wird, muß leider festgestellt werden, daß die Kalkulation auch des Übernachtungspreises erst allmählich durchgeführt wird. Für die meisten Beherbergungsbetriebe gilt auch heute noch der Preis der Konkurrenz als die einzige Richtlinie bei der Festsetzung des eigenen Angebotspreises.

Zu dieser Frage meinte Münch[1)], daß die Preiskalkulation in diesem Gewerbe ein seltener Gast sei. Ähnlicher Ansicht war

1) vgl. Münch, T.: Das Hotelunternehmen, a.a.O., S. 274

Brenner[1], der annahm, daß "die Preisbildung immer wilkürlich erfolgt, ohne vorher aufgrund von Kalkulationen ermittelt worden zu sein". "In der Praxis der heutigen Hotelkalkulation erfolgt noch vielfach statt einer bewußten Aufzeichnung der Spezialkosten eine gefühlsmäßige Preisfestsetzung. Teilweise verfügen heute Hotel- und Gaststättenbetriebe über ausgezeichnete Kostenrechnungen, die auch eine Festsetzung des Angebotspreises anhand der Selbstkosten ermöglichen; hierbei sind sie jedoch wieder stark an die Preise der Konkurrenz gebunden".[2] Damit wurde zugleich das Problem angesprochen, das in weiten Teilen der Praxis zu der Annahme führt, daß eine Kalkulation überflüssig sei, solange der individuelle Preis sich nach dem der Konkurrenz richten muß, also ein sogenannter "Marktpreis" ist.[3]

Es gibt allerdings beachtliche Gründe, die das Fehlen einer Selbstkostenrechnung und Kalkulation auch heute noch rechtfertigen. Das Problem der Kostenrechnung liegt im Beherbergungsgewerbe nämlich nicht in deren Undurchführbarkeit, sondern in deren Unwirtschaftlichkeit.

Da der weitaus größte Teil des Beherbergungsgewerbes klein- und mittelbetrieblichen Charakter hat, entspricht das Rechnungswesen meist auch nur den Mindestanforderungen. Die Durchführung der Betriebsabrechnung wäre deshalb ohne Aufblähung des Rechnungswesens und Verwaltungsapparates nicht möglich. Sie liegt deshalb, zumindest mit den gegebenen Mitteln, noch nicht im Bereich des zweckmäßigen.

---

1) Brenner, A.: Selbstkosten, Preisgestaltung und Rentabilität im Hotelgewerbe, Köln 1928, S. 10
2) Fischer, G.: In Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 2. Band, Stuttgart 1928 - Artikel: Hotelbetrieb
3) Vgl. Schulz, H.: Das Rechnungswesen - Hotelgewerbe, München 1957, S. 58/59 "Die Preise richten sich nach der Konkurrenz".

Wenn aber somit festgestellt wird, daß für den größten Teil des Beherbergungsgewerbes keine Kalkulation in Frage kommt, muß auch die Frage unbeantwortet bleiben, ob, von einigen Ausnahmen abgesehen, mit Wiederbeschaffungspreisen kalkuliert wird, ob die Kostensteuern im Preis enthalten sind und ob die Scheingewinnbesteuerung eine kalkulatorische Berücksichtigung findet.

C. Die Praktikabilität von Substanzrechnungen und die Möglichkeit des Ausweises des Besitzsteuereinflusses, dargestellt am Beispiel von Beherbergungsunternehmen

I. Methodische Probleme der Praktikabilität

1) Abhängigkeit der Ermittlungsart vom Standort des Analytikers

Die Theorie kennt eine Reihe von Methoden, um den "richtigen" Gewinn, d.h. den vom Scheingewinn bereinigten Gewinn, zu ermitteln.

Die Anwendbarkeit der einen oder anderen Substanzerhaltungsrechnung wird in erster Linie aber bestimmt vom Standort des Analytikers. Der interne Analytiker, der die Möglichkeit hat, Buchhaltungswerte aufzuschlüsseln und zu bewerten, kann sich anderer Methoden bedienen als der externe Analytiker. So sind letzterem von vornherein alle jene Berechnungen unmöglich, die - wie erwähnt - interne Einblicke in die Buchhaltung verlangen, die die Kenntnis von Anschaffungs- und Ersatzzeitpunkten der Vermögensgegenstände (Abschreibungsbögen) voraussetzen und die Angaben über die Unternehmenspolitik, soweit diese nicht durch die allgemeine oder branchenspezielle Wirtschaftsentwicklung vorgezeichnet sind, erfordern.

Dem externen Analytiker stehen deshalb nur solche Methoden zur Ermittlung der Substanzerhaltung zur Verfügung, die auf den Veröffentlichungen der Unternehmungen, insbesondere den handelsrechtlichen Jahresabschlüssen und den im Geschäftsbericht abgedruckten Erläuterungen, aufbauen.

Eine Mittelstellung nehmen jene Analytiker ein, die eine derartige Untersuchung mit Werten des steuerrechtlichen Jahresabschlusses durchführen können.

2) Die Substanzrechnung des internen Analytikers

21) Probleme der Feststellung des leistungsäquivalenten Aufwands

Die Aussagefähigkeit jeder Substanzerhaltungsrechnung, die auf Werten der Buchhaltung aufbaut, wird bestimmt von der Genauigkeit, mit der der leistungsäquivalente Aufwand ermittelt werden kann.

Als leistungsäquivalent wird der Aufwand dann bezeichnet, wenn er jene Teile des Ertrages an den Betrieb bindet, die für die Regeneration des Betriebes, unter Einschluß der Änderungen des Wiederbeschaffungspreises, der fortschreitenden technischen Entwicklung und des Bedarfswandels, notwendig sind. Leistungsäquivalenz bedeutet demnach eine gleichwertige Leistung zu verschiedenen Zeitpunkten.

Nicht enthalten sind in diesem Begriff alle Leistungsänderungen. Bei der Ermittlung des leistungsäquivalenten Aufwands sind deshalb Leistungsänderungen der anzuschaffenden Ersatzgüter in dem Maße zu eliminieren, in dem sie die Leistungsgleichheit übersteigen.

Diese Forderung, die vom theoretischen Ansatz her als selbstverständlich erscheint, kann in der Praxis auf schwer überwindbare Schwierigkeiten stoßen. In jedem Fall bedeutet die Ermittlung der Leistungsänderungen Mehrarbeit im Hinblick auf technische Abgrenzungen und Messungen.

Die Eliminierung von Leistungsänderungen wird um so schwieriger, je weiter in der Zukunft der Ersatztag des Wirtschaftsgutes liegt. Zieht man noch in Betracht, daß durch den technischen Fortschritt

eines Tages eine Maschine, eine Anlage usw., so veraltet, daß sie nicht mehr hergestellt wird, dann wird die Durchführung dieser Forderung auf Aussonderung der Leistungsänderungen vollends unmöglich.

Ein weiteres, die Erfassung des leistungsäquivalenten Aufwands sehr erschwerendes Moment ist die Feststellung des Preises des Ersatzgutes am Ersatztag. Obwohl generelle Tendenzen, z.B. die Lohnentwicklung, mit einigermaßen Wahrscheinlichkeit aufgezeigt werden können, ist doch meistens unbekannt, inwieweit der technische Fortschritt diesen Strömungen entgegenwirkt. Der technische Fortschritt kann z.B. bewirken, daß Wirtschaftsgüter über eine lange Zeitperiode hinweg im Preis nur langsam ansteigen oder sogar zum gleichen Preis angeboten werden; der technische Fortschritt kann aber auch eine Verbilligung des Wirtschaftsgutes am Ersatztag mit sich bringen. Schließlich kann der Bedarfswandel die Leistung der Unternehmung so verändern, daß bestimmte Ersatzgüter überhaupt nicht mehr benötigt werden. Fundierte Schätzungen über die Höhe des Wiederbeschaffungspreises der Ersatzgüter am Ersatztag sind aus diesen Gründen nicht leicht zu erzielen.

Als Ausweg bietet sich an, mit Gegenwartswerten zu arbeiten. Bei steigenden Wiederbeschaffungspreisen muß dann allerdings der von Jahr zu Jahr eintretende Fehlbetrag an Abschreibungen durch eine zusätzliche Abschreibung festgehalten werden. Im Falle eines Sinkens des Wiederbeschaffungspreises bis zum Ersatztag sind dagegen die jährlichen Überschüsse an Abschreibungen aufzulösen und im Gewinn auszuweisen.

Wird die Substanzabschreibung von den einzelnen Wirtschaftsgütern getrennt vorgenommen, so berücksichtigt sie zwar die Entwicklung der Preise und des technischen Fortschritts der einzelnen Ersatzgüter, sie bringt jedoch Änderungen, die von den Ersatzgütern auf

das gesamte Betriebsgeschehen übergreifen, nicht in Ansatz. Nicht erfaßt werden dann z.B. Einsparungen an Arbeit, Energie oder Betriebsmitteln. Der leistungsäquivalente Aufwand wird in diesem Fall zu hoch angesetzt sein.

Das gleiche tritt ein, wenn die Abschreibungen nicht an einzelnen Ersatzgütern, sondern an einem theoretisch ständig, d.h. jährlich neu erstellten Betrieb vorgenommen werden. Auch hier ist der leistungsäquivalente Aufwand zu hoch bemessen, da die noch im Betrieb stehenden Anlagen in ihrem Substanzwert und in ihrem immer noch vorhandenen Nutzen unberücksichtigt bleiben.

Mit der Darstellung dieser Probleme, der Ungewißheit über Preisentwicklung und Ausmaß der Leistungsänderungen der Ersatzgüter sowie der Wahl der Abschreibungsobjekte, wird aber klar, daß jede, auch die mathematisch exakteste Substanzrechnung in der Praxis scheitern kann. Auf jeden Fall wird eine Ermittlung des "richtigen"Gewinns im allgemeinen nur Annäherungswerte bringen.

An dieser Stelle soll auch geklärt werden, inwieweit die Art der Finanzierung der angeschafften Wirtschaftsgüter einen Einfluß auf die Aussagekraft der Substanzerhaltungsrechnung ausübt. Da der Unternehmer - zumindest theoretisch - die Wahlmöglichkeit hat, das Anlage- und Vorratsvermögen und auch das Geldvermögen mit Eigen- oder Fremdkapital zu finanzieren, erscheint es notwendig, der Frage nachzugehen, inwieweit z.B. das mit dem Nominalbetrag angesetzte Fremdkapital auf die Substanzrechnung einwirkt. Der Anschein spricht dafür, daß sich hier zwei Begriffe gegenüberstehen, die sich theoretisch nicht vereinbaren lassen. Auf der einen Seite werden für die Vermögensgüter Substanzerhaltungsrücklagen gebildet, während auf der anderen Seite das Fremdkapital mit dem Nominalbetrag zurückbezahlt wird.

Hax löst dieses scheinbare Problem mit dem Hinweis auf die Ausrichtung der Substanzrechnung. "Die Substanzrechnung ist als Mengenrechnung immer nur auf die Aktivseite der Bilanz abgestellt, und zwar hier wiederum auf das Sachvermögen. Für die Geldkapitalrechnung ist dagegen allein die Passivseite der Bilanz maßgebend, weil diese das investierte Geldkapital zeigt. Aus diesen Gründen ist aber die Art der Finanzierung für die Substanzrechnung ohne Bedeutung; es ist also für die Substanzrechnung gleichgültig, ob ein Unternehmen nur mit Eigenkapital finanziert wurde, oder ob es vorwiegend mit Fremdkapital arbeitet".[1)]

Die Art der Finanzierung wirkt sich jedoch auf die Höhe des Gewinns aus. Die Zinsen für das aufgenommene Fremdkapital erscheinen auf der Aufwandseite der Gewinn- und Verlustrechnung und schmälern somit den Gewinn. Dagegen sind die Zinsen für das Eigenkapital vom Ansatz auf der Aufwandseite der steuerrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung ausgeschlossen. Da dadurch die Gleichbehandlung der Kapitalteile in der Substanzrechnung nicht mehr gegeben ist und da die ganze Ertragskraft der Unternehmung ermittelt werden soll, ohne Rücksicht auf die Art der Finanzierung, müssen deshalb die für das Fremdkapital von der Unternehmung entrichteten Zinsen bei der Substanzrechnung dem Gewinn zugeschlagen werden.

---

1) Hax, K.: Die Substanzerhaltung der Betriebe, a.a.O., S. 266

22) Die Ermittlung der Substanz durch die Umbewertung des Jahresabschlusses

Die ursprünglichste Methode zur Ermittlung der Substanzerhaltung ist eine eigene Substanzerhaltungsrechnung. Sie kann auf den Werten der Betriebsabrechnung aufbauen. Dafür ist allerdings Voraussetzung, daß dort mit Wiederbeschaffungspreisen, zumindest aber mit Tageswerten gerechnet wird. Da die Betriebsabrechnung zudem grundsätzlich mit Kosten arbeitet, sind konsequenterweise jene Teile des Aufwands hinzuzurechnen, die nicht in die Kostenrechnung einbezogen wurden. Es handelt sich dabei um den auf das Abgrenzungskonto gebuchten Aufwand.

Untersuchungen in der Industrie aus dem Jahre 1959[1] haben allerdings ergeben, daß die oben genannten Voraussetzungen für eine brauchbare Umgestaltung der Betriebsabrechnung zur Substanzrechnung nur sehr selten anzutreffen sind. Insgesamt waren es nicht mehr als 15% der befragten Unternehmungen, die in der Kostenrechnung mit Tageswerten arbeiteten. In rund 85% der Betriebe wird also auch in der Kostenrechnung mit Vergangenheitswerten, d.h. mit Anschaffungswerten gerechnet.

Es wurde an anderer Stelle erwähnt, daß im Jahre 1965 von rund 160 befragten Betrieben des Beherbergungsgewerbes nur 5 Betriebe eine Art Kostenrechnung erstellten. Diese Methode der Substanzerhaltungsrechnung braucht deswegen hier nicht mehr weiter dargestellt werden.

Aufgrund der allgemein nur sehr geringen Verbreitung einer "substanzrechnungsgerechten" Kostenrechnung wird deshalb auch von den unten aufgeführten Autoren eine Umbewertung des Jahresabschlusses vorgeschlagen. Hasenack[2] bezeichnet eine zur

---

1) Vgl. Eckardt, H.: Die Substanzerhaltung industrieller Betriebe, a.a.O., S. 190 ff.
2) Vgl. Hasenack, W.: Buchhaltung und Abschluß, Band 1, Essen 1954, S. 139

Substanzerhaltungsrechnung umbewertete Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung als Hausbilanz. Mit diesem Ausdruck soll dokumentiert werden, daß es sich bei dieser "Zahlungsaufstellung" um eine Bilanz für den "Hausgebrauch" handelt.

Von den detaillierten "Umbewertungen" des Jahresabschlusses, die auch "Sonderrechnungen in statistischer, gar nicht systematisch bilanzmäßiger Form"[1] sein können, sind insbesondere zwei hervorzuheben, die Indexrechnung und die Differenzrechnung von verrechnetem und kalkuliertem Aufwand.

Für die Indexrechnung setzten sich in neuerer Zeit Rentrop[2], Bender[3] und Kiesgen[4] ein. Sie stützen sich dabei auf das von Schmalenbach für die reale Kapitalerhaltung entworfene Schema der Umrechnung mit Indices. Der Unterschied zu Schmalenbachs Berechnung besteht jedoch darin, daß an die Stelle eines Geldwertindexes für jedes Wirtschaftsgut ein eigener Sachwertindex tritt.

Der Index für das Anlagevermögen wird in dieser Rechnung als durchschnittlicher Preisindex der Abrechnungsperiode genommen. Werden Anlagegüter zu verschiedenen Zeitpunkten angeschafft, so ist die Basis zu gewichten. Der Preisindex-Multiplikator berücksichtigt so die in den Gesamtabschreibungen enthaltenen Teilabschreibungen.

Der Preisindex des Materialverbrauchs errechnet sich aus dem Quotienten $\frac{n}{n-1}$, wobei n den Durchschnittspreis der

---

1) Hasenack, W.: Buchhaltung und Abschluß, a.a.O., S. 139
2) Vgl. Rentrop, S.: Geldwertausgleich in der Bilanz und in der Erfolgsrechnung, DB 1951, S. 961 - 963
3) Vgl. Bender, K.: Zur betriebswirtschaftlich richtigen Errechnung der Scheingewinne, NB 1952, S. 36 - 39
4) Vgl. Kiesgen, K.: Scheinerfolg und Finanzstruktur, Wpg. 1953, S. 289 - 292

Güter eines Abrechnungszeitraums und 1 die normale Umschlagsdauer wiedergibt; m.a.W.: der Nenner dieses Bruches muß um eine normale Umschlagsdauer zurückverschoben werden. Während somit n den durchschnittlichen Wiederbeschaffungspreis repräsentiert, kommt in n - 1 der durchschnittliche Anschaffungspreis zum Ausdruck.

Der Index für die aktiven Geldwerte wird als Betriebsindex ermittelt, wobei die durchgeführten Korrekturen des Anlageaufwands und des Materialverbrauchs berücksichtigt werden.

Die zweite eingangs erwähnte Methode, die Differenzrechnung von verrechnetem und kalkuliertem Aufwand, wurde von Hax, Knorr und Meier[1] ausführlich dargestellt. Sie ist in ihrer Konzeption einfacher zu handhaben als die Indexrechnung, da sie den Scheingewinn durch die Gegenüberstellung der kalkulierten Preise und der Einstandspreise der verbrauchten Güter ermittelt. Voraussetzung ist allerdings, daß der Betrieb in der Kalkulation mit Wiederbeschaffungspreisen arbeitet, und damit entstehen die gleichen Probleme, wie sie bei der Feststellung des leistungsäquivalenten Aufwandes beschrieben wurden. Der Genauigkeitsgrad wird also bestimmt von der Feststellungsmöglichkeit der Preis- und Leistungsänderungen der Ersatzgüter am Ersatztag.

Die Problematik beider Rechnungsarten nimmt zu, je höher das investierte Anlagevermögen ist und je langfristiger das Anlagevermögen im Betrieb gebunden ist. Gegenüber den dabei auftretenden Fehlerquellen erscheinen jene, die durch die Bewertung der Rohstoffe und der aktiven Geldwerte entstehen, vergleichsweise gering.

---

1) Vgl. Hax, K., Knorr, E., Meier, A.: Ein Verfahren zur Erfassung und Neutralisierung von Geldwertänderungen, Wpg. 1952, S. 293 - 296

Wie weit diese aufgezeigten theoretischen Konzeptionen in der Praxis Anwendung finden, kann aus einer 1963 veröffentlichten Untersuchung gefolgert werden. "Von den 110 befragten niedersächsischen Industrieunternehmungen stellen nur 13 - vornehmlich größere - Betriebe den Gewinn regelmäßig noch einmal in einer besonderen, die Scheingewinne neutralisierenden Rechnung fest".[1)]

23) Die Ermittlung der Substanz mit Hilfe des Ertragswertes

Im Gegensatz zu den bisher genannten Autoren, die die Substanzerhaltung mit umbewerteten Zahlen des Jahresabschlusses erreichen wollen, scheint dieses Problem nach der Ansicht Schneiders "mit herkömmlichen Buchhaltungs- und Bilanzierungsüberlegungen nicht lösbar zu sein".[2)] Er versucht, den geeigneten Ansatzpunkt für die Ermittlung des "richtigen" Gewinns in der Umkehrung der Frage nach diesem Gewinn zu finden. Wurde bisher davon ausgegangen, den Anteil des Scheingewinns in dem - nach nominellen Grundsätzen ermittelten - Bilanzgewinn festzustellen und auszusondern, so wird nun gefragt, wie hoch der maximal der Unternehmung entziehbare Gewinn sei, wenn die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Unternehmung erhalten bleiben soll. Schneider zielt mit der so gerichteten Problemstellung auf die Gleichsetzung der Erhaltung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit mit dem Ertragswert ab.

Aber auch von dieser Seite aus betrachtet, werden die Schwierigkeiten bei der praktischen Anwendung der Rechnung nicht geringer.

---

1) Eckardt, H.: Die Substanzerhaltung industrieller Betriebe, a.a.O., S. 190
2) Schneider, D.: Substanzerhaltung und technischer Fortschritt, in: Der Volkswirt, Nr. 48, 1967, S. 2651

Obwohl zwar die Notwendigkeit der Feststellung des leistungsäquivalenten Aufwands mit allen besprochenen Problemen entfällt, kommen jetzt neue Schwierigkeiten hinzu, die den bisherigen in nichts nachstehen. Dies betrifft z.B. die Ermittlung des zukünftig nachhaltig erzielbaren Reinertrages oder die Wahl des zutreffenden Kapitalisierungszinsfußes.[1)]

Allerdings unterscheidet sich die Ermittlung des Ertragswertes für die Zwecke der Substanzerhaltung von der Bewertung der Unternehmung als Ganzes durch die Länge der Zukunftsprojektion. Während bei der Ertragswertermittlung im Rahmen der Unternehmensbewertung jene Erträge ermittelt und kapitalisiert werden müssen, "die in der Zukunft nachhaltig erzielbar sind"[2)], genügt bei einer jährlich wiederkehrenden Substanzerhaltungsrechnung die Vorausschau auf ein Jahr. Ähnlich, wie bei der Nachholabschreibung bei der Ermittlung des leistungsäquivalenten Aufwands aufgrund von Gegenwartswerten, muß dann allerdings in den folgenden Jahren der entziehbare Gewinn um die in der Vergangenheit nicht berücksichtigten Veränderungen korrigiert werden. Die Problematik der Kapitalisierung der Zukunftserträge kann damit umgangen werden, und die stillen Reserven werden in dem Jahr erfaßt, in dem sie durch den Umsatzprozeß aufgedeckt werden.

Die Rechnung mit Gegenwartswerten stellt jedoch eine Konzession an die Anwendbarkeit dieser Methode in der Praxis dar. Schneider selbst sieht denn auch in der Errechnung der Substanzerhaltung mit dem Ertragswert "erst nach weiterer Forschungsarbeit eine praktikable Lösung".[3)]

---

1) Vgl. Hintner, O.: Bewertung von Fremdenverkehrsunternehmen, in: Jahrbuch für Fremdenverkehr, München, 14 Jg. 1966, S. 3 ff.
2) Derselbe, ebenda, S. 6
3) Schneider, D.: Substanzerhaltung und technischer Fortschritt, a.a.O., S. 2654

3) Die Substanzrechnung des externen Analytikers

31) Die Aussagefähigkeit der externen Analyse

Bisher wurden jene Möglichkeiten besprochen, die der interne Analytiker zur Hand hat, um die Substanzerhaltung der Unternehmungen zu ermitteln.

Da dem externen Analytiker weder der Einblick in die Buchhaltung möglich ist noch die Grundlagen für spezielle Unternehmensentscheidungen bekannt sind, bleiben für ihn als Arbeitsmaterial die Veröffentlichungen der Unternehmungen. Dies sind in erster Linie der Jahresabschluß, also Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung.

Der handelsbilanzielle Jahresabschluß erfolgt nach den Vorschriften des Aktienrechts und den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung. Beide Gesetze standen und stehen unter dem Kriterium des Gläubigerschutzes. Dieses Kriterium war allerdings im alten Aktienrecht stärker ausgeprägt als in dessen 1965 erfolgter Neufassung. So kannte das AktG bis 1965 bei der Bewertung der Vermögensgüter nur Höchstwerte, aber keine Mindestwerte. Dementsprechend hoch war auch die Möglichkeit der Bildung stiller Reserven.

Während also das alte Recht nur den Ansatz zu hoher Werte verhinderte, ging das neue AktG zum Festwertverfahren über. Dies besagt, daß jetzt auch weitgehend vorgeschrieben wird, mit welchen Werten die einzelnen Vermögensgüter anzusetzen sind. Dieser Wert ergibt sich aus der in den gesetzlichen Grenzen gewählten Bewertungs- und Abschreibungsmethode.

Nach § 154 Abs. 1 AktG sind auf die Gegenstände des Anlagevermögens mit zeitlich begrenzter Nutzungsdauer planmäßige Abschreibungen vorzunehmen, wobei die Planperiode nach Maßgabe der voraussichtlichen Gesamtnutzungsdauer zu bestimmen ist.

Beim Umlaufvermögen können niedrigere Werte angesetzt werden, soweit sie bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig sind. Damit soll verhindert werden, daß in der nächsten Zukunft der Wertansatz dieser Gegenstände aufgrund von Wertschwankungen geändert werden muß. Niedrigere Werte können auch dann in Ansatz gebracht werden, wenn sie steuerlich für zulässig gehalten werden (§ 155 Abs. 3 AktG).

Dies bedeutet aber, daß auch nach dem AktG n.F. ein Ermessensspielraum bleibt, der bei "der Wahl der Abschreibungsmethode, bei der Schätzung der voraussichtlichen Nutzungsdauer, bei der Begriffsabgrenzung der Herstellungskosten und schließlich bei Anwendung der Grundsätze ordnungsgemäße Buchführung zum Ausdruck kommt".[1)]

Die Aussagekraft über die Substanzerhaltung mit den Angaben der Handelsbilanz hat sich zwar aufgrund der Aktienrechtsreform von 1965 gebessert, eine Substanzrechnung mit diesen Zahlen ist aber nach wie vor nur sehr bedingt möglich.

Dies ändert sich freilich, wenn Werte derSteuerbilanz zur Verfügung stehen. Der Fiskus, der den tatsächlich erwirtschafteten Periodengewinn für seine Besteuerung ermitteln möchte, ist an weitgehenden Mindestvorschriften interessiert. Das Steuerrecht kennt aus diesem Grunde die strenge Aktivierungspflicht und

---

1) Esser, J.: Gliederungsvorschriften, Bewertung, Gewinnverwendung und Pflichtangaben nach dem AktG 1965, in: Die Aktiengesellschaft 1965, Heft II, S. 315

bestimmte Höchstsätze für Abschreibungen. Die Bildung stiller Reserven, die die Ergebnisse des externen Analytikers verändern können, werden durch die Steuerrechts-Vorschriften zwar nicht unmöglich gemacht, jedoch wesentlich eingeschränkt.

Trotz dieser Einschränkung der Bildung stiller Reserven wird in der Praxis häufig die Meinung vertreten, daß die steuerbilanziellen Bewertungsmöglichkeiten ausreichen, um den Ausweis von Scheingewinnen zu verhindern.

Dies jedenfalls ergab die bereits zitierte Untersuchung von Eckardt bei niedersächsischen Unternehmungen.[1] Darin wird der angetroffene Mangel an Substanzerhaltungsrechnungen folgendermaßen erklärt: "Die übrigen 72 Unternehmungen (von 110, Anmd.Verf.) nehmen keine Korrektur ihres offiziellen Jahresabschlusses vor und sehen den Steuerbilanzgewinn als betriebswirtschaftlich richtig an".[2]

Gegen die Meinung, daß im Steuerbilanzgewinn keine Scheingewinne enthalten sind, spricht jedoch die weitere Ansicht der befragten Unternehmer, daß nämlich die betriebliche Substanz dann als erhalten zu betrachten sei, wenn die aus den Verkäufen dem Betrieb zufließenden Mittel nach Abzug der Steuern ausreichten, um die Ersatzbeschaffungen durchzuführen.[3] Damit gaben die Betriebe zu erkennen, daß sie die Ersatzinvestitionen mit Abschreibungen u n d Gewinnen finanzieren. Der in der Steuerbilanz ermittelte Gewinn weist demnach doch Scheingewinne aus.

---

1) Vgl. Eckardt, H.: Substanzerhaltung industrieller Betriebe, a.a.O., S. 190
2) Derselbe, ebenda, S. 191
3) Vgl. Derselbe, ebenda, S. 197

Hax[1] schränkt diese in der Praxis verbreitete Meinung, daß der Steuergewinn betriebswirtschaftlich richtig sei, ein, indem er erklärt, daß seinen Erfahrungen nach lediglich die degressive Abschreibung der Substanzabschreibung nahekommt.

Der tatsächlich vorhandene, in seiner Höhe aber unbekannte Scheingewinn im Gewinn der Steuerbilanz dürfte auch der Grund gewesen sein, warum Gutenberg[2] den Begriff der Regeneration erweiterte. Anläßlich seiner empirischen Untersuchung fand auch er die Meinung vor, daß die Regeneration des Betriebes dann als gelungen anzusehen sei, wenn Abschreibungen u n d Gewinne ausreichten, die Ersatzinvestitionen zu finanzieren. Dies jedenfalls geht aus den Antworten der Unternehmer und aus den Darstellungen der Ergebnisse hervor.[3] Gutenberg paßte den Regenerationsbegriff den in der Praxis vorhandenen Ansichten an.

Da sich aber damit die in der Praxis gegebenen Möglichkeiten mit den theoretischen Anforderungen nicht mehr decken, wird in dieser Arbeit bei der Darstellung der empirischen Ergebnisse darauf verzichtet, eine geglückte Regeneration mit dem Begriff "Substanzerhaltung" gleichzusetzen und im umgekehrten Fall von "Substanzverlust" zu sprechen. Das gleiche gilt auch für die Feststellung eines gegebenen Besitzsteuereinflusses.

In der empirischen Untersuchung wird, in Anlehnung an Gutenberg, der Begriff Regeneration verwandt. Die Regeneration ist dann gelungen, wenn die Ersatzinvestitionen aus Abschreibungen u n d Gewinnen finanziert werden konnten. Konsequenterweise müßte dann

---

1) vgl. Hax, K.: Die Substanzerhaltung der Betriebe, a.a.O., S. 256
2) vgl. Gutenberg, E.: Untersuchungen über die Investitionsentscheidungen industrieller Unternehmen, a.a.O., S. 30
3) vgl. Gutenberg, E.: Untersuchungen über die Investitionsentscheidungen industrieller Unternehmen, a.a.O., S. 33, 36 und passim.

allerdings auch von einer Regenerationsrechnung, anstelle der Substanzrechnung, gesprochen werden. Hiervon wurde aber aus Gründen der Übersichtlichkeit Abstand genommen.

Um den Einfluß der Besitzsteuern aufzuzeigen, war es in dieser Arbeit notwendig, die Gewinne der Steuerbilanz um die bereits saldierten Besitzsteuern zu erhöhen. Die Regeneration kann also nur dann als geglückt angesehen werden, wenn sowohl die Ersatzinvestitionen als auch die Besitzsteuern durch interne Finanzierungsmittel finanziert wurden.

Der Begriff Ersatzbeschaffung und Ersatzinvestition bringt eine weitere Abgrenzungsschwierigkeit. Hier kann jedoch Gutenberg gefolgt werden, der bei seiner Untersuchung festsetzte, daß eine Ersatzinvestition jede Investition sei, "die in erster Linie der Ersetzung einer alten Maschine, Anlage usw. durch eine neue dient, ohne Rücksicht darauf, ob es sich dabei um einen verbesserten Typ handelt, und ob damit zugleich eine gewisse Kapazitätsausweitung (gewissermaßen als Nebeneffekt) verbunden ist".[1] Gutenberg geht sogar noch weiter und schließt auch die Rationalisierungsinvestitionen, wenn sie als Nebeneffekt auftreten, in die Ersatzinvestitionen mit ein.[2]

Leistungsänderungen, die zwar theoretisch vor Ansatz des leistungsäquivalenten Aufwandes auszugliedern sind, müssen demnach bei der Feststellung der Substanzerhaltung in der Praxis in die Rechnung einbezogen werden, wenn die Gesamtinvestition der Ersatzinvestition zugeordnet werden kann. "Da die Grenzen zwischen Ersatz- und Erweiterungsinvestitionen schwierig zu ziehen sind, glauben viele Unternehmer, auf diese Aufgliederung verzichten zu müssen".[3]

---

1) Gutenberg, E.: Untersuchungen über die Investitionsentscheidungen industrieller Unternehmen, a.a.O., S. 30
2) Vgl. Derselbe, ebenda, S. 30
3) Vgl. Derselbe, ebenda, S. 170

Ein weiteres Problem, das vor der Erstellung der Substanzrechnung gelöst werden muß, ist das der Leistungsmessung der betrieblichen Produktion. Es muß eindeutig festgelegt werden können, ob eine Investition nun in der Hauptsache dem Ersatz einer alten Anlage dient, oder ob sie eine Betriebsausweitung darstellt. Handelt es sich bei dem Untersuchungsobjekt um einen Ein-Produkt-Betrieb, so ist dessen Leistung relativ einfach zu messen und seine Leistungsänderung zu eliminieren. Das gleiche gilt auch, wenn die Leistung des Betriebes zwar in einer Mehrzahl, aber technisch leicht meßbarer Produkte besteht. Handelt es sich dagegen um einen Betrieb mit einer Vielzahl, schwer meßbarer Leistungen, so bleibt nur der Weg, die Unternehmungsleitung oder eine andere informierte Stelle über die Zuordnung der Investition zu befragen. Wie schwierig diese Befragungen sind, mußten sowohl Gutenberg[1] als auch Eckardt[2] erfahren. Beide sind sich denn auch bei diesem Problem darüber im klaren, daß die Aussagekraft der in der Praxis erzielten Ergebnisse von den theoretischen Anforderungen abweichen kann.

32) Ermittlung der Substanzerhaltung mit Hilfe der Veränderungsrechnung

Die Methoden, die dem externen Analytiker zur Prüfung der Frage, ob eine Regeneration der betrieblichen Substanz möglich war, gegeben sind, werden bestimmt durch die Voraussetzung, die Höhe der getätigten Investitionen aufzuzeigen. Außerdem muß ein Weg gefunden werden, sie ihrem Charakter nach einzuteilen. Während die Zuordnung der Investitionen zu den Ersatz- oder Neuinvestitionen von Branche zu Branche verschiedene Informationen erfordert,

---

1) Vgl. Gutenberg, E.: Untersuchungen über die Investitionsentscheidungen industrieller Unternehmen, a.a.O., S. 24 ff.
2) Vgl. Eckardt, H.: Substanzerhaltung industrieller Betriebe, a.a.O., S. 197

bietet sich als Möglichkeit, die Höhe der Investitionen kennenzulernen, der Vergleich von Steuerbilanzen zu verschiedenen Zeitpunkten an.

Ein derartiger Vergleich zwischen zwei Zeitpunkten kann mit Hilfe der Bewegungsbilanz oder Veränderungsrechnung durchgeführt werden. Diese Sonderbilanz wird im nachfolgenden näher beschrieben.

Obwohl Bauer[1], der Begründer dieser Rechnung, darauf hinweist, daß die Bewegungsbilanz sowohl aus den Umsatzsummen der einzelnen Konten der Buchhaltung als auch aus den Zahlen der Bilanzen aufeinanderfolgender Rechnungsabschnitte erstellt werden kann, wird heute in der Literatur[2] allgemein zwischen Bewegungsbilanz (Umsatzzahlen der Buchhaltung) und Veränderungsrechnung (Bilanzzahlen) unterschieden. Ohne hier auf die Argumentation einzugehen, die für und gegen eine begriffliche Zweiteilung spricht, wird im nachfolgenden diese Art der Rechnung, da sie auf Bilanzzahlen aufbaut, als "Veränderungsrechnung" bezeichnet.

Ein weiterer Ansatzpunkt für Auseinandersetzungen war in der Zuordnung der Salden auf die jeweilige Seite der Rechnung, in der Gliederung der Aktiv- und Passivseite und in der Benennung der einzelnen Positionen gegeben.[3] Aber auch diese Streitpunkte können heute als abgeschlossen gelten. Im Rahmen dieser Arbeit wird auf der Aktivseite die Mittelverwendung aufgezeigt, auf der Passivseite die Mittelherkunft.

---

1) Vgl. Bauer, W.: Die Bewegungsbilanz und ihre Anwendung insbesondere als Konzernbild. In: ZfhwF, 1926, S. 490

2) Vgl. hierzu: Ruberg, C.: Externe Bilanzänderungsrechnung zur Beurteilung der Mittelbeschaffung und Mittelverwendung in der Unternehmung. In: ZfB 1960, S. 470 ff.; Weilbach, A.: Permanente Kapitalbedarfsrechnung, finanzielle Unternehmensführung mittels Bewegungsbilanzen. In: Grundlagen und Praxis der Betriebswirtschaft, Band 4, Berlin 1965, S. 61 ff. Schönfeld, H.-M.: Bewegungsbilanz. In: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, a.a.O., Sp. 1048 ff.; Le Coutre; W.: Bewegungsrechnung. In: Lexikon des kaufmännischen Rechnungswesens (Bott), 1. Band, Stuttgart 1955, Sp. 471

3) Vgl. insbes. Verhülsdonk, R.: Zur Theorie der Bewegungsbilanz und ihrer praktischen Anwendung, eine kritische Auseinandersetzung. In: DB 1953, S. 850 f.

Formell sind zwei Arten der Darstellung zu unterscheiden: die Staffelform und die Kontoform.

Die Veränderungsrechnung in Staffelform läßt sich wiederum untergliedern in eine untereinander geordnete, getrennte Darstellung des Geldbedarfs und der Gelddeckung und in eine Fortrechnung, deren Saldo den Zuwachs oder die Abnahme der flüssigen Mittel ausweist. Diese letztgenannte Art der Veränderungsrechnung wird auch als "Wertflußrechnung" bezeichnet.[1)2)]

Die gebräuchlichere Rechnung ist jedoch jene in Kontoform, die den aus der Buchhaltung gewohnten Prinzipien entspricht. Sie gibt gleichgewichtig die Veränderungen des Vermögens und des Kapitals, also die Mittelverwendung und die Mittelherkunft wieder.[3)]

Da die Aussagefähigkeit der Veränderungsrechnung durch Aufgliederungen und Umgruppierungen erhöht wird, ist es notwendig, Vorgänge, die mit der Substanzrechnung, zu der die Veränderungsrechnung ausgestaltet werden soll, nicht übereinstimmen, auszuschalten.[4)] Dies betrifft insbesondere Bildung und Auflösung von Wertberichtigungen und Rückstellungen, aber auch den Übertrag vom Gewinnvortragskonto auf das Rücklagenkonto. Da diese Posten in der Bilanz von Beherbergungsunternehmen nur eine weit untergeordnete Rolle spielen, stellen sie hier kein Problem dar.

---

1) Vgl. Hendrikson, K.H.: Die Technik der Kreditwürdigkeitsprüfung, Wiesbaden 1956, S. 195
2) Vgl. Gercke, F.E.: Wesen und Aufgabe der Bewegungsbilanz. In: DB 1954, S. 373 ff.
3) Vgl. Flohr, G.: Bewegungsbilanz in Geschäftsberichten deutscher Aktiengesellschaften, in: Die WP Nr. 12, 1964, S. 313 ff.
4) Vgl. Verhülsdonk, R.: Zur Theorie der Bewegungsbilanz. In: BB 1954, S. 310 f.

Die Gliederung der Herkunfts- und Verwendungsseite der Veränderungsrechnung kann nach verschiedenen Gesichtspunkten durchgeführt werden. Ausschlaggebend hierfür ist der Aussagezweck der Rechnung.

Während die Gliederung der Mittelverwendungsseite durch die Hauptpunkte Investitionen - zu denen hier aus Gründen der Übersichtlichkeit auch die Zunahmen der Betriebsmittel gezählt werden - und Schuldentilgung geprägt wird, ist die Gliederung der Kapitalaufbringungsseite zweckmäßigerweise nach dem Gesichtspunkt der Finanzierungsquellen vorzunehmen.

Die Selbstfinanzierung und die Umfinanzierung stellen die internen Finanzierungsquellen dar. Dem externen Betrachter ist allerdings keine Möglichkeit gegeben, zu unterscheiden zwischen Umfinanzierung, wie sie die Abschreibungsfinanzierung darstellt, solange sie nur die Periodenkapazität erhöht, und zwischen dem Teil der Abschreibungen, der die Totalkapazität vergrößert und deshalb zur Selbstfinanzierung gerechnet werden muß. Aus Gründen der Methodik sollte zwar auch die Zuführung von Eigenmitteln, also die Eigenfinanzierung dem Begriff der internen Finanzierungsmittel subsumiert werden[1], da sie aber im Hinblick auf die leistungsgemäße Substanzerhaltung als passive Erhaltung anzusehen ist, wird sie getrennt ausgewiesen.

Im Gegensatz zur internen Finanzierung steht die externe Finanzierung. Sie bedeutet Aufnahme von Fremdkapital, also eine Kreditaufnahme in kurz-, mittel- und langfristiger Form.

---

1) Vgl. Hintner, O.: Eigen- und Fremdkapital in betriebewirtschaftlicher Sicht, Sonderdruck 1963, S. 1

Ebenso zur externen Finanzierung wird die Zuschußfinanzierung gerechnet.[1]

Aufgrund der gestellten Aufgabe, den Einfluß der Besitzsteuern aufzuweisen, wird der Steuergewinn um die bereits bezahlten Besitzsteuern erhöht. Der in der Veränderungsrechnung in Ansatz gebrachte Gewinn stellt demnach den Unternehmensgewinn vor Abzug der Besitzsteuern dar.

---

1) Vgl. Münster, Das Eigen- und Fremdkapital in betriebswirtschaftlicher Sicht, Sonderdruck 1963, S. 1

II. Branchenbedingte Probleme der Praktikabilität

Die leistungsäquivalente Substanzerhaltung bedeutet, daß der Betrieb durch den erzielten und zurückbehaltenen Gewinn in die Lage versetzt wird, die heute erstellte betriebliche Leistung gleichwertig, d.h. unter der Berücksichtigung der technischen Weiterentwicklung, auch in Zukunft zu bringen.

Wenn die Leistung zu verschiedenen Zeitpunkten gemessen werden soll, muß aber zuerst Klarheit darüber bestehen, was unter der betrieblichen Leistung verstanden wird.

Die speziellen Probleme, die bei der Messung der Leistungserstellung und bei der Anpassung an neue Leistungsansprüche im Beherbergungsgewerbe entstehen, werden im nachfolgenden abgehandelt. Auf die Situation, daß die Nachfrage auf jedes Angebot an Beherbergungsleistungen überhaupt verzichtet, braucht, da sie rein hypothetischer Natur ist, hier nicht eingegangen zu werden.

Da dem Außenstehenden der Einblick in das Betriebsgeschehen verwehrt ist, erstreckt sich die Leistungskontrolle auf die Gesamtleistung des Betriebes.

Die Leistung des Beherbergungsbetriebes wird von seinem Betriebszweck bestimmt. Dieser besteht in der Beherbergung und Verpflegung von Personen, die sich zur Entgegennahme dieser Leistung in den Beherbergungsbetrieb begeben. Zu den Dienstleistungen und der Produktion, die sich daraus ableiten, kommt als dritte Leistung - allerdings in geringem Maße - der Handel bei Außer-Haus-Geschäften hinzu. Während Produktion und Handel auf Bestellung arbeiten, müssen Dienstleistungen

angeboten werden, auch wenn sie nicht abgenommen werden.

Da die Leistung des Beherbergungsgewerbes im allgemeinen an Ort und Stelle angeboten und in Anspruch genommen wird, spielt für die Unterscheidung der Leistung bei verschiedenen Betrieben neben der Menge auch die Qualität eine entscheidende Rolle.

Die quantitative Leistung kann relativ einfach aus der Funktion des Beherbergungsbetriebes heraus gemessen werden. Sie drückt sich aus in der Summe der Übernachtungen, der verabreichten Essen usw. Schwierigkeiten hingegen bereitet die Messung der qualitativen Leistung. In ihr vereinen sich so unterschiedliche Faktoren wie die Güte des Service, der Zimmerausstattung und der Essenszubereitung.

Eine annäherungsweise Lösung der Messung der qualitativen Leistung läßt die Aufgliederung der Ertragsseite der steuerrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung zu. Hier ist es insbesondere der Beherbergungsertrag, der sehr aufschlußreiche Anhaltspunkte liefert. Aus der Division des Beherbergungsertrages (ohne Frühstück und ohne Service) mit den gezählten Übernachtungen ergibt sich der durchschnittliche Beherbergungsertrag. In dieser Zahl kommt zum Ausdruck, wie hoch der Anbieter seine Leistung einschätzt. Zusammen mit der Kapazitätsausnutzung läßt sich dann auch ermitteln, in welchem Maße die Nachfrage die angebotene Leistung zu diesem Preis abnimmt.

Der durchschnittliche Beherbergungsertrag erlaubt, neben den materiellen auch die an anderer Stelle erwähnten immateriellen Faktoren, die im Dienstleistungsgewerbe insgesamt, speziell aber im Beherbergungsgewerbe von wesentlicher Bedeutung sind, aufzuzeigen.

Aber auch eine tiefgegliederte Unterteilung der Beherbergungsbetriebe nach verschiedenen durchschnittlichen Beherbergungserträgen, wird nur sehr schwer qualitative Bewegungstendenzen zwischen verschiedenen Beherbergungsarten erkennen lassen. Diese Tendenzbeobachtungen sind dann notwendig, wenn es gilt, z.B. die Frage zu beantworten, ob die langsamere Wachstumsrate des durchschnittlichen Beherbergungsertrages von Betrieben der Gruppe A gegenüber Betrieben der Gruppe B, auf eine qualitative Leistungsminderung der Gruppe A, oder auf eine qualitative Leistungserhöhung von Betrieben der Gruppe B zurückzuführen ist.

Feststellungen dieser Art sind auch dann als Grundlage für die Analyse unerläßlich, wenn eine neue Qualitätsklasse entsteht. Dies war in der jüngsten Vergangenheit der Fall, als ausländische Hotel - Organisationen Hotelneubauten errichteten, deren Qualität zwar nicht an die bestehende Luxusklasse reichte, die jedoch höher war als jene in den bestehenden 1. Klasse Hotels. Es entstand das "gehobene Angebot". Das herkömmliche Qualitätsgefüge wurde damit verändert. Ein Betrieb, der bisher der 2. Qualitätsgruppe angehörte, sank auf die 3. Stufe, ohne dass sich seine Qualität geändert hatte. Andererseits verringerte sich der Abstand der Hotels der 1. Qualitätsgruppe zu den neuen, nun an 2. Stelle folgenden Betrieben.

Diese Situation könnte zu der Annahme verführen, daß die Betriebe der Gruppe 1 versuchen müßten, zu den neuhinzugekommenen Hotels wieder den alten Abstand herzustellen und alle dafür notwendigen Investitionen als Ersatzinvestitionen zu bezeichnen. Das gleiche wäre auch dann für die jetzt an 3. Stelle liegenden Hotels zu fordern, die wieder auf die 2. Stelle vorrücken müßten.

Dieser Auffassung entspricht aber nicht die hier vertretene leistungsäquivalente Substanzerhaltung, die derartige Investitionen,

soweit sie über den Ersatz hinausgehen, als Neuinvestitionen erkennt und daher in entsprechendem Maße von einer Leistungsausweitung spricht. Die leistungsäquivalente Substanzerhaltung unterscheidet sich eben in diesem Punkt von der relativen Substanzerhaltung.[1)]

Eine Substanzverringerung liegt aber dann vor, wenn ein Betrieb der höchsten Qualitätsstufe, z.B. aus organisatorischen Gründen, nicht mehr in der Lage ist, die bisherige qualitative Leistung auch weiterhin zu erstellen. Dieser Fall kann dann eintreten, wenn ein Betrieb einem Konzern angegliedert wird und die Angebotsqualität durch eine mögliche Vereinheitlichung leidet.

Ebenso ist zu beurteilen, wenn die Nachfrage von sich aus auf einen Teil der Qualität verzichtet und in diesen Verzicht das gesamte Angebot mit einbezieht. Das gleiche gilt, wenn der Geschmackswandel nur einen einzelnen Betrieb in einem bestimmten Ort trifft. Die daraufhin eintretende Qualitätsminderung ist als echte Substanzminderung anzusehen.

Aus all diesen Beispielen geht hervor, daß der in theoretischen Überlegungen selbstverständliche Leistungsvergleich zu verschiedenen Zeitpunkten in der Praxis auf erhebliche Schwierigkeiten stoßen kann. Die Aussagekraft jeder Substanzerhaltungsrechnung muß auch unter diesen branchenbedingten Einschränkungen gesehen werden.

---

1) Vgl. S. 11 ff.

III. Darstellung des Besitzsteuereinflusses auf die Regeneration der Beherbergungsunternehmen

1) Prämissen für die praktische Durchführung der externen Substanzrechnung bei Beherbergungsbetrieben

11) Quantitative und qualitative Leistungsidentität

Für die praktische Durchführung der externen Substanzerhaltungsrechnung sind im Beherbergungsgewerbe zwei Annahmen zu setzen, die durch die Notwendigkeit der Feststellung der gleichwertigen Leistung zu verschiedenen Zeitpunkten erforderlich werden.

Der Beherbergungsbetrieb ist zwar ein Mehrproduktbetrieb, eine Leistung überragt jedoch bei weitem alle anderen, nämlich die der Beherbergung. Durch sie wird die bauliche Substanz der Betriebe entscheidend bestimmt, und neben ihr sind - zumindest was die Wirkung auf die Substanz betrifft - die anderen Leistungen weit untergeordnet. Da diese eine Leistung so deutlich hervorsteht, genügt für eine praktikable Lösung der Frage nach der Substanzerhaltung deren Analyse. Wenn es gelingt, sie zu messen, entfällt für den externen Analytiker die Notwendigkeit, für die Abgrenzung der Investitionen in Ersatz- und Erweiterungsinvestitionen die betreffenden Unternehmer selbst zu befragen.

Die wirtschaftliche Prämisse besteht darin, daß die Unternehmer der zu analysierenden Betriebe jederzeit bestrebt sein mußten, durch entsprechende Investitionen den Standard ihres Betriebes zu halten. Diese Voraussetzung kann im Beherbergungsgewerbe

anhand der Entwicklung des durchschnittlichen Beherbergungsertrages überprüft werden. In ihm kommt die qualitative Weiterentwicklung der Leistung, im Vergleich mit einem oder mehreren anderen Betrieben, zum Ausdruck. Die in dieser Arbeit untersuchten 20 Betriebe zeigten im Vergleichszeitraum annähernd gleiche Zuwachsraten dieser Kennziffer.

Da damit aber noch keine Aussage über die Reaktion der Nachfrage getroffen wurde, muß weiterhin untersucht werden, ob auch die Auslastung der Betriebe zu den verschiedenen Zeitpunkten als gleichwertig zu bezeichnen ist. Nur wenn dies der Fall ist, kann davon ausgegangen werden, daß die Unternehmer nicht nur ihre Preise erhöhten, sondern auch die entsprechenden Investitionen, die allein die Preiserhöhungen rechtfertigen, durchführten. Von Preiserhöhungen aufgrund eines abnehmenden Geldwertes braucht hier nicht gesprochen zu werden. Diese Folgerung kann deshalb gezogen werden, da die Nachfrage relativ schnell auf "ungerechte" Preise reagiert. Wie bei verschiedenen Strukturuntersuchungen und Gutachten beobachtet werden konnte, ist eine Nachfragereaktion auch dann festzustellen, wenn ein Betrieb in einer Stadt eine monopolähnliche Stellung einnimmt. Die Nachfrage bleibt, wenn sie preislich überfordert wird, aus oder geht zumindest zurück.

Bei den 20 Betrieben dieser Untersuchung war dies nicht der Fall. Die Auslastung der Kapazität war zwar nicht in allen Jahres des Vergleichs gleich hoch. Die vorgefundenen Schwankungen in der Kapazitätsauslastung verliefen jedoch entsprechend der gesamten Entwicklung im Fremdenverkehr. Damit wird die Schlußfolgerung bestätigt, daß die Nachfrage die durchgeführten Investitionen voll honorierte.

Gleichlaufender Anstieg des durchschnittlichen Beherbergungsertrages und gleichwertige Auslastung der Untersuchungsbetriebe

zu den verschiedenen Zeitpunkten erlauben die Aussage, daß die qualitative Leistung als erhalten angesehen werden kann.

Die zweite für die Durchführung der externen Substanzrechnung im Beherbergungsgewerbe zu setzende Prämisse ist eine technische. Sie bezieht sich auf die größenmäßige Identität der Betriebe zu den verschiedenen Zeitpunkten des Vergleichs. Dieser Identitätsnachweis ist notwendig, um sicherzugehen, daß die getätigten Investitionen Ersatz- und keine Erweiterungsinvestitionen darstellten.

Eine Erweiterung oder Verkleinerung des Beherbergungsbetriebes kann an der Kapazität, also an der Anzahl der Fremdenbetten gemessen werden. Bei den untersuchten Betrieben wurden zwar kleinere Zu- oder Abnahmen registriert, sie glichen sich jedoch per Saldo aus. Derartige Änderungen kleineren Ausmaßes sind auf die Umwandlung von Einzelzimmern in Doppelzimmer und umgekehrt zurückzuführen. Bauliche Veränderungen waren damit nicht verbunden. Obwohl eine Erweiterung der Restaurantabteilung keine ins Gewicht fallenden baulichen Maßnahmen erfordert, wurde auch hier ein Identitätsvergleich zu den verschiedenen Zeitpunkten vorgenommen. Dieser wurde ermöglicht durch die in zusätzlichen Erhebungsbogen eingeholten Angaben über die Anzahl der Sitzplätze. Aus den Angaben kann entnommen werden, daß auch hier nur kleinere Veränderungen stattgefunden haben. Somit kann die größenmäßige Gleichheit der untersuchten Betriebe zu den verschiedenen Zeitpunkten als gegeben angesehen werden.

12) Die Auswahl des Untersuchungszeitraums

In der vorliegenden Untersuchung soll die Frage geprüft werden, ob eine Regeneration der Ersatzinvestitionen aus Abschreibungen und Gewinn - es wurden hierfür aus Gründen, die weiter oben beschrieben wurden, die Werte der Steuerbilanz in Ansatz gebracht - möglich war. Dieser Vergleich wird bei 2 Gruppen durchgeführt, nämlich bei Beherbergungsunternehmungen in Großstädten und bei Beherbergungsunternehmungen in saisonabhängigen Fremdenverkehrsorten. In jeder Gruppe wurden 10 Betriebe zusammengefaßt. Die Aufteilung nach dem Standort ergab sich, da die vom Deutschen Wirtschaftswissenschaftlichen Institut für Fremdenverkehr an der Universität München jährlich erstellten Hotelbetriebsvergleiche unterschiedliche Entwicklungen vermuten ließen.

Die Frage, ob eine Regeneration der Betriebssubstanz möglich war, soll für diese beiden Vergleichsgruppen über einen längeren Zeitraum hinweg untersucht werden. Der längere Beobachtungszeitraum ist notwendig, da die Auswahl nur eines oder weniger Jahre falsche Ergebnisse bringen könnte. Wird nur ein Jahr beobachtet, so stellt dessen Auswahl immer eine Willkür dar. Es könnte dann sein, daß ein Jahr mit sehr hohen oder aber mit sehr geringen Investitionen erfaßt wurde. Diese Gefahr wird vermindert, wenn eine oder mehrere Investitionsperioden analysiert werden. Allerdings kann der Betriebszustand vor Beginn des Untersuchungszeitraums nicht in die Analyse einbezogen werden.

Gutenberg[1] wählte für seine Befragung die Jahre 1954, 1955 und 1956. Eine Begründung für die Auswahl der Jahre wurde nicht gegeben. Eckardt[2] dürfte seiner Untersuchung, obwohl keine

---

1) Vgl. Gutenberg, E.: Untersuchungen über die Investitionsentscheidungen industrieller Unternehmen, a.a.O., S. 27
2) Vgl. Eckardt, H.: Die Substanzerhaltung industrieller Betriebe, a.a.O., S. 199

exakten Angaben gemacht wurden, die Jahre 1948 - 1958 zugrunde gelegt haben.

Die vorliegende Arbeit erstreckt sich auf die Jahre 1952 - 1964. 1952 war das frühest mögliche Vergleichsjahr, da sehr viele am Vergleich teilnehmenden Betriebe vor diesem Zeitpunkt noch ganz oder teilweise beschlagnahmt oder sonst zweckentfremdet waren. Das Abschlußjahr 1964 ergab sich aus dem vorliegenden Material. Die inzwischen teilweise vorliegenden Unterlagen für 1965 erlauben allerdings die Annahme, daß 1965 eine neue Investitionsperiode beginnt.

Die Grenzen der Investitionsperioden werden gezogen durch die vorhergegangene und die nachfolgende Periode. Diese können durch Kennziffern aufgezeigt werden, die aus der Beständebilanz, in der sich der Kreislauf Investieren - Liquidieren - Investieren im Vermögen und Kapital niederschlägt, abgeleitet werden. Die für den Zeitvergleich notwendige konstante Maßgröße ist im vorliegenden Fall durch die Einheit "Gästebett" gegeben. Die Grenzen der Investitionszyklen werden also bestimmt durch die Entwicklung der auf diese Einheit bezogenen aktiven und passiven Vermögensteile.

Wie die nachfolgende Tabelle aufzeigt, in die zur besseren Übersicht auch die Indices aufgenommen wurden, können in der Entwicklung des Vermögens deutlich drei Investitionsabschnitte festgestellt werden. Das Vermögen der Stadtbetriebe bleibt bis 1955 konstant, während von da ab eine starke Zunahme beobachtet werden kann. Der Index stieg von 106 im Jahre 1955 auf 118 im Jahre 1956. Er nahm weiter zu bis 1958 (130) und sank dann im Jahre 1959 auf 120. 1960 schnellte er wieder um 10 Punkte nach oben und ermäßigte sich wieder bis 1964 auf 116. Die Jahre 1955, 1956 und 1959, 1960 können im Beobachtungszeitraum also als Begrenzungspunkte für Investitionsperioden gelten.

Die Beherbergungsbetriebe in saisonabhängigen Fremdenverkehrsorten zeigten in der Entwicklung ihres Vermögens ebenfalls drei Investitionsperioden, die zeitlich mit denen der Großstadtbetriebe übereinstimmen. Beide Gruppen können demnach in gleicher zeitlicher Reihenfolge abgehandelt werden.

Gesamtvermögen von Stadtbetrieben und Saisonbetrieben in DM / Bett von 1952 bis 1964 und Indices dieser Werte, bezogen auf 1952 = 100

	Stadtbetriebe		Saisonbetriebe	
Jahr	Gesamtvermögen	Index	Gesamtvermögen	Index
1952	9.633	100	6.212	100
1953	9.686	101	6.122	99
1954	9.402	98	5.993	96
1955	10.231	106	5.750	93
1956	11.339	118	7.022	113
1957	12.324	128	6.354	102
1958	12.478	130	6.335	102
1959	11.559	120	6.274	101
1960	12.544	130	7.080	114
1961	12.610	131	7.499	121
1962	11.169	116	9.812	157
1963	11.116	115	10.486	167
1964	11.154	116	7.902	127

Da die Veränderungsrechnung eine Zeitraumrechnung ist, tritt das erste Jahr des gesamten Zeitraums nicht in Erscheinung. Die Steuerbilanz des Jahres 1952 dient als Ausgangsbilanz für das Jahr 1953. 1953 ist damit das erste dieser Veränderungsrechnung zugrunde liegende Jahr.

2) Der erfaßbare Einfluß der Besitzsteuern

21) Die Besitzsteuern als spezieller Einflußfaktor

Entsprechend der Aufgabe der Untersuchung besteht das Ergebnis nicht allein in der Feststellung der Regenerationsmöglichkeit der betrieblichen Substanz, es gilt auch eine Aussage darüber zu treffen, welchen Einfluß die Besitzsteuern auf diese Regeneration ausübten.

Mit der Erwähnung der Eingriffsmöglichkeit der Steuern wird aber gleichzeitig zu erkennen gegeben, daß der eigentliche Grund für die eventuelle Unmöglichkeit der Regeneration nicht in der Besteuerung, sondern vielmehr im Fehlen ausreichender Erträge zu finden ist. Der Einfluß der Besitzsteuern stellt demnach bereits eine Spezifizierung der Ursachen für das Mißlingen der Substanzerhaltung dar.

Zu geringer Ertrag kann Ausdruck der wirtschaftlichen Lage einer ganzen Branche sein, er kann jedoch auch in den mangelnden wirtschaftlichen Fähigkeiten des Unternehmers begründet liegen. Durch die Zusammenfassung mehrerer Betriebe aus verschiedenen Regionen zu Gruppen dürfte aber die zweitgenannte Möglichkeit so gut wie ausgeschlossen sein. Wenn deshalb davon ausgegangen werden muß, daß nichtausreichende Erträge ein Symptom für alle in die Untersuchung einbezogenen Betriebe sind, so kommt dem Einfluß der Besitzsteuern als einem staatlichen Eingriff außerordentliche Bedeutung zu.

22) Die erfaßbaren Besitzsteuern

Die Unterlagen dieser Untersuchung stellen die Steuerbilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen der am Hotelbetriebsvergleich des Deutschen Wirtschaftswissenschaftlichen Instituts für Fremdenverkehr an der Universität München teilnehmenden Betriebe dar. Zusätzlich zu den steuerrechtlichen Jahresabschlüssen wurden in allen Jahren statistische Angaben, die weitere Aussagen zulassen, eingeholt.

Bei diesen Zahlen handelt es sich also um sekundärstatistisches Material. Dies besagt, daß das Material bereits alle jene Merkmale aufweisen muß, die für die Analyse notwendig sind.

Von vornherein könne alle jene Steuern den Jahresabschlüssen entnommen werden, die für den Betrieb Aufwendungen darstellen. Dies sind die Realsteuern, also Gewerbesteuer und Grundsteuer. Des weiteren können die Leistungen zur Hypotheken- und Kreditgewinnabgabe aus den entsprechenden, außerhalb der Bilanz aufgeführten Beträgen errechnet werden. Eine Unterteilung der Gewerbesteuer nach Gewerbekapital- und Gewerbeertragsteuer war nicht durchführbar.

Schwierigkeiten ergeben sich bei der Abgrenzung der Einkommen- und bei der Vermögensteuer. Eine detaillierte Untersuchung aus den Jahren 1952, 1953 und 1954 zeigte, daß der Vermögensteuer im Beherbergungsgewerbe eine nur geringe Bedeutung zukommt. Deren getrennte Erfassung wurde deshalb in den späteren Jahren unterlassen. Bei der nachfolgenden Rechnung kann sie als in den anderen Steuern enthalten angesehen werden.

Bei der Beurteilung der Einkommensteuer muß berücksichtigt werden, daß die Einflußgrößen auf den Tarif sehr unterschiedlich

sind und von den privaten Verhältnissen des Steuerpflichtigen bestimmt werden. In Untersuchungen über die Steuerbelastung der Wirtschaft wird deshalb im allgemeinen nicht der Tarif der Einkommensteuer, sondern der der Körperschaftsteuer in Ansatz gebracht.[1)2)] Dadurch kann von festen Steuersätzen, nämlich von 51% für den ausgeschütteten und 15% für den nicht ausgeschütteten Gewinn, ausgegangen werden. Die Ergebnisse, die sich aus der Belastung der Unternehmen durch die Körperschaftsteuer ergeben, werden dann auch auf die Einzelunternehmen und Personengesellschaften übertragen. So unterstellt Eßer in seiner Analyse der steuerlichen Belastung der Wollindustrie, "daß bei den Einzelunternehmen und Personengesellschaften die auf das Betriebsvermögen entfallende Einkommensteuer in etwa gleich hoch ist wie die Körperschaftsteuerbelastung, daß also das Ergebnis der Aktiengesellschaften mit geringen Modifikationen auch für die übrigen Unternehmensformen gilt".[3)]

Diese Annahme kann aber bei den Betrieben des Beherbergungsgewerbes nicht getroffen werden, zumindest nicht bei den hier analysierten Betrieben. Die jährlich erzielten Gewinne der Betriebe, die alle Einzel- oder Personengesellschaften sind, sind in keinem Fall so hoch, als daß die einkommensteuerliche Belastung die Höhe der körperschaftsteuerlichen Belastung erreichen würde.

Für die Errechnung einer mehr realistischen Steuerbelastung mußte deshalb ein anderer Weg eingeschlagen werden, und zwar der, daß die Höhe der zu entrichtenden Einkommensteuer neu zu errechnen

---

1) Vgl. Eßer, J. und Sturm, H.C.M.: Die Steuerbelastung der gewerblichen Wirtschaft. Schriftenreihe des Instituts "Finanzen und Steuern", Bonn 1962, Heft 26, Band 6, S. 65 ff.
2) Vgl. Lichy, W.: Besteuerung und Innenfinanzierung, Berlin 1967, S. 40
3) Eßer, J.: Die steuerliche Belastung der Wollindustrie, herausgegeben vom Gesamtverband der Textilindustrie in der Bundesrepublik Deutschland - Gesamttextil - e.V., Frankfurt a.M., o.J., S. 60

war. Als Annahme galt, daß der Unternehmer verheiratet ist. Dies bedeutet, daß das Splitting-Verfahren anzuwenden war.

Ohne hier auf die Formel der Berechnung der Einkommensteuer einzugehen, wird nachfolgend die Tabelle aufgezeigt, mit der diese Berechnungen durchgeführt wurden. Es handelt sich dabei um - nach dem Splitting-Verfahren errechnete - Durchschnittswerte. Sie wurden von Schneider / Martin[1)] übernommen.

Die Belastung durch die Einkommensteuer beträgt bei einem zu versteuernden Einkommensbetrag (= Einkommen nach Abzug etwaiger Kinderfreibeträge und besonderer Freibeträge, aber vor Abzug des in die Steuertabelle eingearbeiteten tariflichen Freibetrages von 1.680 DM)

	nach dem Splitting-Verfahren
von	durchschnittl. Steuersatz v.H.
10.000 DM	13,20
20.000 DM	18,16
30.000 DM	22,07
40.000 DM	24,69
50.000 DM	26,95
70.000 DM	30,67
100.000 DM	34,48
150.000 DM	38,84
200.000 DM	41,82
300.000 DM	45,48
400.000 DM	47,35
500.000 DM	48,49
1.000.000 DM	50,74

vgl.
1) Schneider, H., Martin, G.: Familienunternehmen und Unternehmertestament, 4. Auflage, Heidelberg 1963, S. 155

Die nach Anwendung dieser Tabelle errechneten Werte können nun mit der, in einigen Jahren in Erhebungsbogen erfragten, tatsächlich bezahlten Einkommensteuer verglichen werden. Es zeigte sich, daß in den Jahren mit einer Vergleichsmöglichkeit die oben errechneten Werte im allgemeinen geringfügig über der tatsächlich bezahlten Steuer liegen. Dies besagt, daß die in Frage stehenden Unternehmer zusätzliche Kinderfreibeträge, Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastung in Ansatz bringen konnten. Diese zusätzlichen, allein von den familiären Verhältnissen abhängigen Einflüsse können aber bei einer derartigen Berechnung auf keinen Fall berücksichtigt werden.

Nicht festgestellt werden konnte dagegen der Einfluß der Erbschaftsteuer. Er entzieht sich gänzlich der Erfassung durch den externen Analytiker.

Der Einfluß der Besitzsteuern auf die Regeneration der Ersatzinvestitionen durch die Abschreibungen und Gewinne kann demnach in zweifacher Art dargestellt werden:

1. Durch den Einfluß der Substanzsteuern (einschließlich Gewerbeertragsteuer), der exakt zu messen ist, da diese Steuern aus dem steuerlichen Jahresabschluß der Unternehmungen entnommen werden können und

2. durch den Einfluß der Gewinnsteuer, der jedoch, aufgrund der Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse auf den Tarif, nur annäherungsweise aufgezeigt werden kann.

3) Die Ergebnisse

31) Beherbergungsbetriebe in Großstädten

Die aufgrund der Veränderungsrechnung ermittelten Ergebnisse werden im folgenden dargestellt. Aus den von einigen Betrieben vorliegenden "Hausmitteilungen" lassen sich außerdem Motive für den Zeitpunkt und die Höhe der Ersatzinvestitionen aufzeigen.

Im einzelnen können die folgenden, auch von Gutenberg[1] bei seiner Untersuchung gestellten Fragen beantwortet werden:

1. Genügten die angesammelten (steuerlichen) Abschreibungsbeträge zur Finanzierung der Ersatzinvestitionen?

2. Erforderte die Durchführung der Ersatzinvestitionen einen zusätzlichen Mitteleinsatz aus Gewinnen (erhöht um die in Abzug gebrachten Besitzsteuern)?

3. Mußte der Kapitalmarkt in Anspruch genommen werden, weil Abschreibungen und Gewinne für die Finanzierung der Ersatzinvestitionen nicht ausreichten?

Die vierte Frage, die beantwortet wird, lautet:

4. Mußte der Kapitalmarkt in Anspruch genommen werden, weil die internen Finanzierungsmittel für die Finanzierung der Besitzsteuern nicht ausreichten? Eine Bejahung dieser Frage bedeutet eine Beeinträchtigung der Regeneration, da die Zuführung von Kapital von außen der Definition der der Regeneration entgegensteht.

---

1) Vgl. Gutenberg, E.: Untersuchungen über die Investitionsentscheidungen industrieller Unternehmen, a.a.O., S. 33

311) Finanzierung der Ersatzinvestitionen durch Abschreibungen

Entsprechend dem Aufbau der Veränderungsrechnung interessiert zuerst die Frage, ob und in welchem Maße die untersuchten Beherbergungsunternehmen in Großstädten in der Lage waren, die durchgeführten Ersatzinvestitionen durch Abschreibungen zu finanzieren.

Der Beobachtungszeitraum von 1953 - 1955 stellt eine außergewöhnliche Investitionsperiode dar. Es wurde weiter oben erwähnt, daß erst 1952 alle Betriebe wieder ihrem eigentlichen Betriebszweck, dem Anbieten von Beherbergungs- und Verpflegungsleistungen, zur Verfügung standen. In den Jahren vorher waren sie ganz oder teilweise zweckentfremdet. Ersatzinvestitionen (Generalüberholungen) mußten also auch vor Vergleichsbeginn durchgeführt worden sein.

Obwohl demnach in diesem Zeitabschnitt eine "auslaufende" Investitionsperiode zu vermuten ist, war trotzdem auch in den Jahren 1953, 1954 und 1955 eine rege Investitionstätigkeit zu beobachten (Anlage 1). Wie die Einzelanalyse zeigt, entfielen rund 70% der durchgeführten Ersatzinvestitionen auf Immobilien, d.h. auf Gebäude. Dies läßt den Schluß zu, daß die Ersatzinvestitionen vor Beginn der Untersuchung in der Hauptsache der Innenausstattung galten.

Die während des ersten Abschnitts angefallenen Abschreibungen betrugen zwar rund 2 Mio DM, sie reichten aber nicht aus, um die Ersatzinvestitionen in Höhe von rund 2,5 Mio DM zu finanzieren. Dadurch entstand eine Finanzierungslücke von rund DM 500.000,--.

Die Frage, ob die Beherbergungsunternehmungen in Großstädten mit Hilfe der angesammelten steuerlichen Abschreibungsbeträge die Ersatzinvestitionen durchführen konnten, muß für die Jahre 1953 bis 1955 mit nein beantwortet werden.

Das gleiche Ergebnis bringt auch die folgende Investitionsphase von 1959 - 1959 (vgl. Anlage 2). Obwohl die Abschreibungen weiter anstiegen, betrug die Deckung der in diesen Jahren durchgeführten Ersatzinvestitionen nur 40%.

Die Investitionen dieses Abschnitts waren allerdings mit weitem Abstand die höchsten des gesamten Untersuchungszeitraums. Wie aus den vorliegenden Mitteilungen einiger Vergleichsbetriebe hervorgeht, wurden sie bestimmt durch die Einführung technischer Neuerungen und - in wesentlich höherem Maße - durch den Bedarfswandel. So entfielen allein 60% der Ersatzinvestitionen auf Mobilien. An erster Stelle stand dabei die Renovierung der Hotelzimmer, der Halle, des Restaurants usw.

Im Gegensatz zu den bisher besprochenen Ergebnissen gelang in der dritten Investitionsperiode die Finanzierung der Ersatzinvestitionen durch Abschreibungen (vgl. Anlage 3). Während nämlich die steuerlichen Abschreibungen weiter anstiegen, gingen die Ersatzinvestitionen, die jetzt der "Modernisierung" dienten, gegenüber der Vorperiode beträchtlich zurück.

Die Finanzierungsmöglichkeiten der Ersatzinvestitionen durch angesammelte steuerliche Abschreibungen während der einzelnen Zeitabschnitte wird in der folgenden Tabelle dargestellt.

	1953 - 1955 absolut,	1956 - 1960 absolut	1961 - 1964 absolut	insgesamt absolut
Ersatz-Invest.	2.549,6	7.436,6	1.966,4	11.952,6
Abschreibungen	2.028,3	2.822,0	3.933,5	8.783,8
Überdeckung			1.967,1	
Unterdeckung	521,3	4.614,6		3.168,8

312) Finanzierung der Ersatzinvestitionen durch Abschreibungen und Gewinne

Als nächster Schritt folgt nun die Prüfung der Frage, inwieweit die bis jetzt entstandenen Finanzierungslücken durch Gewinnzuführung geschlossen werden konnten. Dabei ist nochmals darauf hinzuweisen, daß der dieser Rechnung zugrunde liegende Gewinn dem Unternehmensgewinn vor Abzug der Besitzsteuern entspricht.

In den Jahren 1953, 1954 und 1955 erzielten die 10 untersuchten Beherbergungsunternehmungen in Großstädten einen Gewinn von insgesamt 3,5 Mio DM. Da die Finanzierungslücke der Ersatzinvestitionen nur rund DM 500.000 betrug, ergaben sich für die Restfinanzierung keine Schwierigkeiten.

Dies ist auch das Ergebnis des zweiten Untersuchungsabschnittes. Obwohl dort die von der Abschreibung nicht finanzierten Ersatzinvestitionen bis auf 4,6 Mio DM anstiegen, lag der Gewinn mit rund 4,8 Mio DM noch darüber.

In der dritten Phase war die Finanzierung der Ersatzinvestitionen bereits durch Abschreibungen möglich, so daß der Gewinn von ca 9 Mio DM nur noch der Ordnung halber in die Rechnung eingesetzt werden muß.

Finanzierung der Ersatzinvestitionen von 10 Beherbergungsbetrieben in Großstädten durch Abschreibungen und Gewinne

	1953 - 1955 absolut	1956 - 1959 absolut	1960 - 1964 absolut	insgesamt absolut
Finanzierung der Ersatzinvest. durch Abschreibungen				
Überdeckung			1.967,1	
Unterdeckung	521,3	4.614,6		3.168,8
Gewinne	3.471,0	4.837,9	8.979,6	17.288,5
Überdeckung	2.949,7	223,3	10.946,7	14.119,7
Unterdeckung	-	-	-	-

Bisher konnten die folgenden Fragen beantwortet werden:

1. Genügten die angesammelten (steuerlichen) Abschreibungserträge zur Finanzierung der Ersatzinvestitionen bei Beherbergungsbetrieben in Großstädten?

   Diese Frage kann für die dritte Investitionsperiode mit ja beantwortet werden.

2. Erfordert die Durchführung der Ersatzinvestitionen einen zusätzlichen Mitteleinsatz aus Gewinnen?

   Diese Frage kann für den 1. und 2. Investitionszeitraum bejaht werden. In beiden Fällen waren zur vollen Finanzierung der Ersatzinvestitionen zusätzliche Mitteleinsätze aus Gewinnen notwendig. Kapital von außen mußte bis zu diesem Zeitpunkt der Rechnung noch nicht zugeführt werden.

313) Finanzierung der Besitzsteuern durch interne Finanzierungsmittel

Wurde bisher aufgezeigt, inwieweit die Finanzierung von Ersatzinvestitionen durch Abschreibungen und Gewinn möglich war, so kann jetzt geprüft werden, ob der die Ersatzinvestitionen übersteigende Teil der internen Finanzierungsmittel (Abschreibungen und Gewinn) auch die Finanzierung der Besitzsteuern ermöglichte.

Von 1953 - 1955 betrug die Einkommen- und Vermögensteuer rund 1,7 Mio DM. Hinzu kamen an Grund- und Gewerbesteuer DM 920.000 und an Hypotheken- und Kreditgewinnabgabe DM 340.000. Insgesamt erreichten die Besitzsteuern eine Höhe von etwa 3,0 Mio DM. Diesem Betrag standen an internen Finanzierungsmitteln ebenfalls rund 3,0 Mio DM gegenüber. Es ergibt sich demnach ein ungefährer Ausgleich.

Die Frage, ob die Besitzsteuern während der ersten Investitionsperiode eine Regeneration der Ersatzinvestitionen beeinträchtigten, kann mit nein beantwortet werden.

In der zweiten Investitionsperiode stieg der Gewinn auf 4,8 Mio DM an. Dadurch erhöhte sich auch die Einkommensteuer. Zusammen mit der Vermögensteuer mußten für sie rund 2,0 Mio DM abgeführt werden. Zu dieser Steuerbelastung kamen außerdem hinzu: für die Grund- und Gewerbesteuer rund 1,0 Mio DM, für die Hypotheken- und Kreditgewinnabgabe DM 1,3 Mio. Insgesamt ergibt dies einen Betrag von 4,3 Mio DM.

Der Anteil der internen Finanzierungsmittel, der nach der Finanzierung der Ersatzinvestitionen noch zur Verfügung stand, betrug jedoch nur DM 200.000. Damit war ein Steuerbetrag von 4,1 Mio DM nicht gedeckt. Für diesen Betrag mußte Kapital von außen zugeführt werden.

Die Besitzsteuern beeinträchtigen somit in der zweiten Beobachtungsphase die Regeneration der analysierten Unternehmungen, da eine Zuführung von Kapital der Erhaltungsdefinition: "aus eigener Kraft" widerspricht.

In der dritten Investitionsphase erhöhten sich die Steuern auf 6,7 Mio DM. Dieser Summe stand ein im Sinne dieser Rechnung voll verfügungsfähiger Gewinn von 9 Mio DM und ein freier Abschreibungsbetrag von 1 Mio DM gegenüber. Eine Kapzitalzufuhr war demnach nicht notwendig. Die Besitzsteuern beeinflußten also die Regeneration der Ersatzinvestitionen durch Abschreibungen und Gewinne nicht.

Somit kann auch die dritte und vierte Frage beantwortet werden, nämlich, ob die Beherbergungsunternehmen in Großstädten gezwungen waren, den Kapitalmarkt in Anspruch zu nehmen, weil Abschreibungen und Gewinne für die Finanzierung der Ersatzinvestitionen und der Besitzsteuern nicht ausreichten.

Die Antwort lautet, daß die internen Finanzierungsmittel in den Jahren 1960, 1961, 1962, 1963 und 1964 genügten, neben den Ersatzinvestitionen auch die Besitzsteuern zu finanzieren, während für die Jahre 1953 - 1955 und 1956 bis 1959 für einen unterschiedlich hohen Teil der Besitzsteuern Kapital von außen in die Unternehmung zugeführt werden mußte.

Finanzierung der Besitzsteuern durch interne Finanzierungsmittel

	1953 - 1955	1956 - 1959	1960 - 1964	insgesamt
Deckung der Ersatzinvestitionen durch interne Finanzierungsmittel				
Überdeckung	2.949,7	223,3	10.946,7	14.119,7
Unterdeckung				
Besitzsteuern	2.945,5	4.294,6	6.679,2	13.919,3
Überdeckung	4,2		4.267,5	200,4
Unterdeckung		4.071,3		

Werden die drei Investitionsabschnitte zu einer Gesamtrechnung aufaddiert, so ergibt sich, daß sowohl die in dieser Zeit insgesamt durchgeführten Ersatzinvestitionen sowie auch die bezahlten Besitzsteuern durch Abschreibungen und Gewinne finanziert werden konnten. Ausschlaggebend für diese Möglichkeit der positiven Gesamtbeurteilung waren die Resultate des letzten Beobachtungszeitraums.

32) Beherbergungsunternehmungen in saisonabhängigen Fremdenverkehrsorten

Entsprechend der Reihenfolge bei den Stadtbetrieben wird nun auch die Abhandlung der Saisonbetriebe durchgeführt. Zuerst werden also die vorgenommenen Ersatzinvestitionen den Abschreibungen gegenübergestellt.

321) Finanzierung der Ersatzinvestitionen durch Abschreibungen

Von 1953 - 1955 investierten die untersuchten 10 Beherbergungsbetriebe in saisonabhängigen Fremdenverkehrsorten rund 1,3 Mio DM. Auch hier entfielen, wie bei den Stadtbetrieben, rund 75% der Investitionen auf Immobilien. Es kann deshalb davon ausgegangen werden, daß auch die Saisonbetriebe eine Generalüberholung der Innenausstattung vor Vergleichsbeginn durchführten.

Den Investitionen von 1,3 Mio DM standen Abschreibungen in Höhe von 1,2 Mio DM gegenüber. Sie reichten zur alleinigen Finanzierung nicht aus.

In der zweiten Investitionsphase stiegen zwar die Abschreibungen auf 1,5 Mio DM an. Da gleichzeitig aber höhere Ersatzinvestitionen getätigt wurden, genügten auch jetzt die Abschreibungen zur Finanzierung nicht.

Die Ersatzinvestitionen beliefen sich von 1955 - 1959 auf rund 3,0 Mio DM. Die Finanzierungsmöglichkeit mit Hilfe der Abschreibungen betrug demnach 50%. Wie auch bei den Stadtbetrieben zu beobachten war, lag das Hauptgewicht der Investitionen auf dem Sektor der Mobilien. Es können also auch hier die besprochenen Investitionsmotive angenommen werden.

Ungleich der Entwicklung in den Stadtbetrieben verlief jene der Saisonbetriebe in der Zeit von 1960 - 1964. Die Ersatzinvestitionen stiegen nämlich abermals beträchtlich an und erreichten 9,4 Mio DM. Zur Finanzierung mit Abschreibungsgegenwerten standen dagegen nur 2,5 Mio DM zur Verfügung.

Derart hohe Gesamtinvestitionen, wie hier bei den Saisonbetrieben, waren bei den Stadtbetrieben nicht zu beobachten. Die Ursache hierfür kann darin liegen, daß entweder die Stadtbetriebe dafür vor Vergleichsbeginn höhere Investitionen tätigten, oder daß der Nachholbedarf der Saisonbetriebe größer war. Der letztgenannte Punkt gewinnt dann an Gewicht, wenn man bedenkt, daß Saisonbetriebe teilweise schon zu Beginn des 2. Weltkrieges zweckentfremdet wurden, während die Stadtbetriebe im allgemeinen bis zum Kriegsende dem Fremdenverkehr zur Verfügung standen.

Für die unterschiedliche Entwicklung der Ersatzinvestitionen während des Untersuchungszeitraumes gilt allerdings eine andere Erklärung. Hier dürfte in der Verschiedenheit der Gästestruktur die Ursache begründet liegen.

So wurde in Untersuchungen des Deutschen Wirtschaftswissenschaftlichen Instituts für Fremdenverkehr an der Universität München festgestellt, daß in Großstadtbetrieben, wie sie hier in die Berechnung einbezogen wurden, der Anteil der Geschäftsreisenden am gesamten Gästekreis über dem des jeweiligen Ortsdurchschnitts liegt. In Großstädten findet man aber bereits im Ortsdurchschnitt einen Anteil von 80% Geschäftsreisenden. Weitere Untersuchungen ergaben für die Beherbergungsbetriebe in saisonabhängigen Fremdenverkehrsorten entgegengesetzte Strukturwerte. Da sich nun zeigte, daß "verglichen mit den Tagesausgaben (insgesamt für Unterkunft und Verpflegung, Anm.d.Verf.) im Erholungsreiseverkehr der Geschäftsreiseverkehr wesentlich höhere Einnahmen bringt",[1] ist es erklärbar, daß hiervon verschieden starke Impulse ausgingen.

---

1) Koch, A.: Die Ausgabenstruktur im Fremdenverkehr, Jahrbuch für Fremdenverkehr, a.a.O., S. 49

Bedeuten einerseits die höheren Ausgaben der Geschäftsreisenden für die Stadtbetriebe höhere Einnahmen, so waren andererseits auch die Ansprüche der Geschäftsreisenden höher. Damit ist zu erklären, daß die Stadtbetriebe früher als die Saisonbetriebe in der Lage waren und dazu gezwungen wurden, bestimmte Investitionen vorzunehmen.

In welchem Ausmaß die Ersatzinvestitionen der Saisonbetriebe durch die Abschreibungen finanziert werden konnten, wird durch die folgende Tabelle aufgezeigt.

	1953 - 1955	1956 - 1959	1960 - 1964	insges.
Ersatz-investitionen	1.258,3	3.048,0	9.355,7	13.662,0
Abschreibungen	1.153,2	1.500,6	2.505,4	5.159,2
Überdeckung				
Unterdeckung	105,1	1.547,4	6.850,3	8.502,8

322) Finanzierung der Ersatzinvestitionen durch Abschreibungen und Gewinne

Es wurde festgestellt, daß in keinem der analysierten drei Untersuchungszeiträume die getätigten Ersatzinvestitionen durch Abschreibungen allein finanziert werden konnten. Die zweite Stufe der Veränderungsrechnung befaßt sich deshalb mit der Frage, inwieweit der Gewinn ausreichte, diese Finanzierungslücke zu schließen.

Von 1953 - 1955 erzielten die Vergleichsbetriebe einen Gewinn von 1,8 Mio DM. Die Schließung der Finanzierungslücke in Höhe von rund DM 105.000 verursachte deswegen keine Schwierigkeiten.

Im zweiten Vergleichsabschnitt erhöhte sich der Gewinn auf 2,8 Mio DM. Obwohl auch die Finanzierungslücke auf 1,5 Mio DM anstieg, war die Deckung auch dieser Lücke ohne weiteres möglich.

Von 1960 - 1964 war dagegen die Finanzierung der Ersatzinvestitionen durch Abschreibungen und Gewinne nicht mehr gewährleistet. Die durch die Abschreibungen nicht finanzierten Ersatzinvestitionen betrugen rund 6,9 Mio DM. Da an Gewinnen nur 3,9 Mio DM erzielt wurden, mußte Kapital von außen in Höhe von rund 3 Mio DM zugeführt werden.

Die erste zu beantwortende Frage, nämlich, ob die Abschreibungen ausreichten, die Investitionen zu finanzieren, muß für alle drei Untersuchungsperioden mit nein beantwortet werden. Damit ist zugleich auch die zweite Frage geklärt, ob die Durchführung der Ersatzinvestitionen einen zusätzlichen Mitteleinsatz an Gewinn erfordert. Für die Jahre 1960 - 1964 kann auch die dritte gestellte Frage bereits beantwortet werden; da Abschreibungen und Gewinne zur Finanzierung der Ersatzinvestitionen nicht ausreichten, mußte der Kapitalmarkt (zu dem in dieser Rechnung auch der Eigenkapitalgeber gezählt wird) in Anspruch genommen werden.

	1953 - 1955	1956 - 1959	1960 - 1964	insg.
Finanzierung der Ersatzinvestitionen durch Abschreibungen				
Überdeckung				
Unterdeckung	105,1	1.547,4	6.850,3	8.502,8
Gewinn	1.794,1	2.795,4	3.923,1	8.512,6
Überdeckung	1.689,0	1.248,0		9,8
Unterdeckung			2.927,2	

323) Finanzierung der Besitzsteuern durch interne Finanzierungsmittel

Nachdem geklärt ist, bis zu welchem Ausmaß die internen Finanzierungsmittel ausreichten, die Ersatzinvestitionen zu finanzieren, soll nun abschließend geprüft werden, inwieweit der die Ersatzinvestitionen übersteigende Teil auch zur Finanzierung der Besitzsteuern ausreichte.

Von 1953 - 1955 standen an internen Finanzierungsmitteln rund 1,7 Mio DM für die Besitzsteuern zur Verfügung. An Steuern mußten insgesamt 1,6 Mio DM abgeführt werden. Davon entfielen rund 1 Mio DM auf die Einkommen- und Vermögensteuer sowie rund 600.000 DM auf die Substanzsteuern. Die zur Verfügung stehenden internen Finanzierungsmittel genügten also zur Finanzierung der Besitzsteuern.

Im zweiten Abschnitt war zwar ebenfalls die Regeneration der Ersatzinvestitionen durch Abschreibungen und Gewinn möglich, eine Finanzierung auch der Besitzsteuern (1,7 Mio DM) in voller Höhe war dagegen nicht mehr gegeben. Rund 500.000 DM mußtem dem Kapitalmarkt entnommen werden.

Von 1960 - 1964 konnten bereits die Ersatzinvestitionen nicht mehr durch Abschreibungen und Gewinn finanziert werden. Deshalb mußte auch für die Besitzsteuern in voller Höhe (2,5 Mio DM) Kapital von außen zugeführt werden.

Somit ergibt sich, daß bei den Beherbergungsbetrieben in saisonabhängigen Fremdenverkehrsorten die Besitzsteuern nur in der ersten Investitionsperiode durch interne Finanzierungsmittel voll finanziert werden konnten, in der zweiten Periode mußte

für rund 1/3, in der letzten Phase für die ganze Summe der Besitzsteuern Kapital von außen zugeführt werden. Die Regeneration wurde in entsprechendem Maße beeinträchtigt.

Finanzierung der Besitzsteuern durch interne Finanzierungsmittel

	1953 - 1955	1956 - 1959	1960 - 1964	insgesamt
Deckung der Ersatzinvestitionen durch interne Finanzierungsmittel				
Überdeckung	1.689,0	1.248,0		9,8
Unterdeckung			2.927,2	
Besitzsteuern	1.590,0	1.747,8	2.492,1	5.829,9
Überdeckung	99,0			
Unterdeckung		499,8	5.419,3	5.820,1

Aufgrund des ungünstigen letzten Abschnitts bringt auch die Gesamtbetrachtung ein negatives Resultat.

Die Ergebnisse der Saisonbetriebe unterscheiden sich in der untersuchten Zeitspanne also grundlegend von jenen der Stadtbetriebe. Dort war die Finanzierung sowohl der Ersatzinvestitionen als auch der Besitzsteuern durch interne Finanzierungsmittel möglich. Bei den Saisonbetrieben war insgesamt nur eine teilweise Regeneration der Ersatzinvestitionen und deshalb auch nur eine teilweise Finanzierung der Besitzsteuern durch interne Finanzierungsmittel möglich.

Abschließende Betrachtung

Aufgabe des empirischen Teils dieser Untersuchung war festzustellen, inwieweit die analysierten Beherbergungsunternehmen in der Lage waren, ihre Ersatzinvestitionen zu regenerieren.

Regeneration im eigentlichen Sinn bedeutet Finanzierung der Ersatzinvestitionen durch Abschreibung.

Eine Untersuchung von Eckardt[1] ergab, daß in der Praxis tatsächlich die Meinung zu finden ist, der in der Steuerbilanz ausgewiesene Gewinn enthalte keine Scheingewinne. Hax[2] stimmt dieser Ansicht nur hinsichtlich der degressiven Abschreibung zu. Auch in dieser Arbeit wurde festgestellt, daß der in der Steuerbilanz angesetzte Abschreibungsaufwand zwar über die nominelle Aufwandverteilung hinausgeht, dem leistungsäquivalenten Aufwand jedoch nicht ganz entspricht.

Dies dürfte auch der Grund sein, weshalb Gutenberg[3] den Begriff der Regeneration weiterfaßte und neben den Abschreibungen auch die Gewinne miteinbezieht. Die Regeneration gilt nach Gutenberg dann als gelungen, wenn Abschreibungen und Gewinne ausreichten, die Ersatzinvestitionen zu finanzieren.

Die Unsicherheit über die Höhe des Scheingewinns im ausgewiesenen Gewinn der Steuerbilanz war der Anlaß, weshalb bei der

---

1) Vgl. Eckardt, H.: Substanzerhaltung industrieller Betriebe, a.a.O., S. 190
2) Vgl. Hax, K.: Die Substanzerhaltung der Betriebe, a.a.O., S. 256
3) Vgl. Gutenberg, E.: Untersuchungen über die Investitionsentscheidungen industrieller Unternehmen, a.a.O., S. 33, 36 und passim.

Darstellung der Ergebnisse in dieser Arbeit bewußt darauf verzichtet wurde, die geglückte Regeneration der Ersatzinvestitionen durch Abschreibungen und Gewinne mit dem Begriff "Substanzerhaltung" gleichzusetzen und im umgekehrten Fall von "Substanzverlust" zu sprechen. Das gleiche galt auch bei der Beurteilung des Einflusses der Besitzsteuern.

Einer Untersuchung über die Regenerationsmöglichkeit der Ersatzinvestitionen durch Abschreibungen und Gewinne sowie über den Einfluß der Besitzsteuern darauf sind in der Praxis enge Grenzen gesetzt. Dies gilt für den internen Analytiker, in wesentlich stärkerem Maße jedoch für den externen Analytiker.

Es wurde versucht, innerhalb der gegebenen Grenzen eine Erfassungsmöglichkeit aufzuzeigen, die ungefähre Schlüsse über diesen Problemkreis zuläßt. Zu diesem Zweck mußten verschiedene Annahmen gesetzt werden, die die in der Praxis gegebenen Möglichkeiten an die theoretischen Erfordernisse anglichen.

Für die analysierten Beherbergungsunternehmungen, die in zwei Gruppen nach dem Standort gegliedert wurden, läßt sich kurz zusammengefaßt die Aussage treffen, daß die Stadtunternehmungen (Beherbergungsunternehmungen in Großstädten) im Untersuchungszeitraum von 1953 - 1964 insgesamt eine Regeneration der Ersatzinvestitionen erzielen konnten. Ein Einfluß der Besitzsteuern war nicht gegeben.

Anders dagegen bei den Saisonunternehmungen (Beherbergungsunternehmungen in saisonabhängigen Fremdenverkehrsorten). Sie konnten ihre Ersatzinvestitionen insgesamt nicht durch Abschreibungen und Gewinne finanzieren. Der Einfluß der Besitzsteuern war entsprechend.

Wenn ein Einfluß der Besitzsteuern vorhanden, so stellt dies bereits eine spezielle Ursache der Regenerationsbeeinträchtigung dar. Der Hauptgrund ist im Mangel an ausreichenden Erlösen zu finden.

Ungenügender Erlös kann auf die Marktlage zurückzuführen sein, er kann aber auch auf einem schlechten Wirtschaften des einzelnen Unternehmers beruhen. Durch die Zusammenfassung mehrerer Betriebe zu einer Gruppe dürfte hier die letztgenannte Ursache so gut wie ausgeschlossen sein.

Dies führt zu der Feststellung, daß im Beherbergungsgewerbe die Marktlage für die Stadtbetriebe günstiger als für die Saisonbetriebe ist. Aus diesem Grunde muß auch die Frage gestellt werden, ob die Gleichheit der Besteuerung noch aufrechterhalten werden kann, wenn der Standort offensichtlich von so großem Einfluß auf die Ertragslage ist.

Die untersuchte Zeitspanne (12 Jahre) ist zwar relativ kurz, doch sollte die Steuergesetzgebung so konzipiert sein, daß sie zu jeder Zeit die Erhaltung der Unternehmenssubstanz gewährleistet.

Im vorliegenden Fall erzielen bestimmte Beherbergungsunternehmen unter der gegebenen Besitzsteuerbelastung keine Regeneration der betrieblichen Substanz. Ein berechtigtes Interesse des Gemeinwohls (Vorhandensein von Erholungsmöglichkeiten) sollte Grund genug sein, deren Fortbestand durch eine modifizierte Besteuerung zu sichern. Dazu gehört u.a. die Gewährung höherer Abschreibungssätze, die den Gewinn nominell vermindern und damit auch die Einkommensteuer reduzieren. Gleichzeitig werden aber jene Gewinnteile an die Unternehmung gebunden, die zur Erhaltung der leistungsgemäßen Substanz erforderlich sind.

Veränderungsrechnung für Beherbergungsunternehmen in Großstädten, 1953 - 1955

Mittelverwendung	in 1.000 DM	Mittelherkunft	in 1.000 DM
		Gewinn abzüglich Besitzsteuern	
I. Besitzsteuern		I. Gewinn	3.471,0
Einkommen- und Vermögensteuer	1.685,0		
Grund- und Gewerbesteuer	924,0		
Hypotheken- und Kreditgewinnabgabe	336,5		
	2.945,5		3.471,0
Saldo I	525,5		
		Finanzierung der Ersatzinvestitionen durch interne Finanzierungsmittel	
II. Ersatzinvestitionen		II. interne Finanzierung	
Immobilien	1.825,7	Saldo I	525,5
Mobilien	723,9	Abschreibungen	2.028,3
Saldo	2.549,6		2.553,8
Saldo II	4,2		
		Schuldentilgung und zusätzliche Inanspruchnahme von Kapital	
III. Schuldentilgung		III. externe Finanzierung	
Verminderung des langfristigen Fremdkapitals	218,7	Saldo II	4,2
Verminderung des kurzfristigen Fremdkapitals	542,6	zusätzliche Inanspruchnahme sonstigen Fremdkapitals	757,1
	761,3		761,3
Gesamtveränderungen an Vermögen und Kapital	6.256,4		6.256,4

Veränderungsrechnung für Berbergungsunternehmen in Großstädten, 1956 - 1959

Mittelverwendung	in 1.000 DM	Mittelherkunft	in 1.000 DM
		Gewinn abzüglich Besitzsteuern	
I. Besitzsteuern		I. Gewinn	4.837,9
Einkommen- und Vermögensteuer	2.034,1		
Grund- und Gewerbesteuer	975,7		
Hypothkenen-und Kreditgewinnabgabe	1.284,8		4.837,9
	4.294,6		4.837,9
Saldo I	543,3		
		Finanzierung der Ersatzinvestitionen durch interne Finanzierungsmittel	
II. Ersatzinvestitionen		II. interne Finanzierung	
Immobilien	2.868,7	Saldo I	543,3
Mobilien	4.567,9	Abschreibungen	2.822,0
	7.436,6		3.365,3
		Saldo II	4.071,3
		Schuldentilgung und zusätzliche Inanspruchnahme von Kapital	
III. Schuldentilgung		III. externe Finanzierung	
Verminderung der sonstigen Verbindlichkeiten	13,1	zusätzliche Inanspruchnahme von langfr. Fremdmittel	2.444,0
Saldo III	4.071,3	zusätzliche Inanspruchnahme von kurzfr. Fremdmittel	1.640,4
Gesamtveränderungen an Vermögen und Kapital	11.744,3		11.744,3

Veränderungsrechnung für Beherbergungsunternehmen in Großstädten, 1960 - 1964

Mittelverwendung	in 1.000 DM	Mittelherkunft	in 1.000 DM
		Gewinn abzüglich Besitzsteuern	
I. Besitzsteuern		I. Gewinn	8.979,6
Einkommen- und Vermögensteuern	4.755,2		
Grund- und Gewerbesteuer	1.537,3		
Hypotheken- und Kreditgewinnabgabe	386,7		
	6.679,2		8.979,6
Saldo I	2.300,4		
		Finanzierung der Ersatzinvestitionen durch interne Finanzierungsmittel	
II. Ersatzinvestitionen		II. interne Finanzierung	
Immobilien	1.727,4	Saldo I	2.300,4
Mobilien	239,0	Abschreibungen	3.933,5
	1.966,4		6.233,9
Saldo II	4.267,5		
III		Schuldentilgung und zusätzliche Inanspruchnahme von Kapital	
III. Schuldentilgung		III. externe Finanzierung	
Verminderung der kurzfristigen Verbindlichkeiten	602,5	zusätzliche Inanspruchnahme von langf. Fremdkapital	113,7
Verminderung der sonstigen Verbindlichkeiten	3.778,7	Saldo II	4.267,5
	4.381,2		4.381,2
Gesamtveränderungen an Vermögen und Kapital	13.026,8		13.026,8

Veränderungsrechnung für Beherbergungsunternehmen in saisonabhängigen Fremdenverkehrsorten, 1953 - 1955

Mittelverwendung	in 1.000 DM	Mittelherkunft	in 1.000 DM
		Gewinn abzüglich Besitzsteuern	
I. Besitzsteuern		I. Gewinn	1.794,1
Einkommen- und Vermögensteuer	977,3		
Grund- und Gewerbesteuer	349,1		
Hypotheken- und Kreditgewinnabgabe	263,6		
	1.590,0		1.794,1
Saldo I	204,1		
		Finanzierung der Ersatzinvestitionen durch interne Finanzierungsmittel	
II. Ersatzinvestitionen		II. interne Finanzierung	
Immobilien	296,7	Saldo I	204,1
Mobilien	961,6	Abschreibungen	1.153,2
	1.258,3		1.357,3
Saldo II	99,0		
		Schuldentilgung und zusätzliche Inanspruchnahme von Kapital	
III. Schuldentilgung		III. externe Finanzierung	
Verminderung der langfristigen Verbindlichkeiten	809,7	Saldo II	99,0
		zusätzliche Inanspruchnahme von kurzfr. Fremdkapital	507,2
		zusätzliche Inanspruchnahme von sonst. Fremdkapital	203,5
	809,7		809,7
Gesamtveränderungen an Vermögen und Kapital	3.658,0		3.658,0

Anlage 5

Veränderungsrechnung für Beherbergungsunternehmen in saisonabhängigen Fremdenverkehrsorten, 1956 - 1959

Mittelverwendung	in 1.000 DM	Mittelherkunft	in 1.000 DM
		Gewinn abzüglich Besitzsteuern	
I. Besitzsteuern		I. Gewinn	2.795,4
Einkommen- und Vermögensteuern	1.108,9		
Grund- und Gewerbesteuer	549,4		
Hypotheken- und Kreditgewinnabgabe	89,5		
	1.747,8		2.795,4
Saldo	1.047,6		
		Finanzierung der Ersatzinvestitionen durch interne Finanzierungsmittel	
II. Ersatzinvestitionen		II. interne Finanzierung	
Immobilien	1.385,4	Saldo I	1.047,6
Mobilien	1.662,6	Abschreibungen	1.500,6
	3.048,0		2.548,2
		Saldo II	499,8
		Schuldentilgung und zusätzliche Inanspruchnahme von Kapital	
III. Schuldentilgung		III. externe Finanzierung	
Saldo II	499,8	zusätzliche Inanspruchnahme von langfr. Fremdkap.	614,9
Verminderung der sonstigen Verbindlichkeiten	209,0	zusätzliche Inanspruchnahme von kurzfr. Fremdkap.	93,9
	708,8		708,8
Gesamtveränderungen an Vermögen und Kapital	5.004,8		5.004,8

Veränderungsrechnung für Beherbergungsunternehmen in saisonabhängigen Fremdenverkehrsorten, 1960 - 1964

Mittelverwendung	in 1.000 DM	Mittelherkunft	in 1.000 DM
		Gewinn abzüglich Besitzsteuern	
I. Besitzsteuern		I. Gewinn	3.923,1
Einkommen- und Vermögensteuer	1.505,0		
Grund- und Gewerbesteuer	607,1		
Hypotheken- und Kreditgewinnabgabe	380,0		
	2.492,1		3.923,1
Saldo I	1.431,0		
		Finanzierung der Ersatzinvestitionen durch interne Finanzierungsmittel	
II. Ersatzinvestitionen		II. interne Finanzierung	
Immobilien	6.876,5	Saldo I	1.431,0
Mobilien	2.479,2	Abschreibungengen	2.505,4
	9.355,7		3.936,4
		Saldo II	5.419,3
		Schuldentilgung und zusätzliche Inanspruchnahme von Kapital	
III. Schuldentilgung		III. externe Finanzierung	
Saldo II	5.419,3	zusätzliche Inanspruchnahme von Eigenkapital	1.881,2
Verminderung der kurzfristigen Verbindlichkeiten	310,8	zusätzliche Inanspruchnahme von langfr. Fremdkap.	3.669,2
		zusätzliche Inanspruchnahme von sonst. Fremdkap.	179,7
	5.730,1		5.730,1
Gesamtveränderungen an Vermögen und Kapital	12.158,6		12.158,6

Literaturverzeichnis

I. Bücher, Dissertationen, Kommentare und Gutachten

Aufermann, E.	Grundzüge betriebswirtschaftlicher Steuerlehre, Wiesbaden 1950
Bernecker, P.	Der moderne Fremdenverkehr, Wien 1955
Böhler, E. - Böhi, H.	Gutachten über die wirtschaftliche Lage der Schweizer Hotellerie, erstattet im Auftrage des Schweizer Hoteliervereins, Basel o.J.
Boomer, L.	Hotel-Management, New York and London 1931
Bopp, G.	Die Unterbeteiligung an gewerblichen Unternehmen in Steuerrecht, Düsseldorf 1956
Borchardt, E.	Leistungsgemäße Kostenrechnung Zürich 1946
Boschert, D.	Die steuerliche Problematik der Betriebsaufspaltung, Düsseldorf 1963
Bredt, O.	Was bleibt dem Unternehmer vom Gewinn? Stuttgart 1952
Brönner, H.	Die Besteuerung der Gesellschaften, 9. Auflage, Stuttgart 1957
Buchwald-Tiefenbacher	Die zweckmäßige Gesellschaftsform nach Handels- und Steuerrecht, Heidelberg 1960
Bühler, O.	Steuerrecht, Bank I, Allgemeines Steuerrecht, 2. Auflage, Wiesbaden 1953 Steuerrecht, Bank II, Einzelsteuer-Recht, 3. Auflage, Wiesbaden 1950
Bühler-Scherpf	Bilanz und Steuer vom Standpunkt des Steuerrechts und der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, 6. Auflage, Berlin und Frankfurt a.M. 1957
Bundschuh-Hoffmann	Das Steuerrecht im Hotel- und Gaststättengewerbe, Berlin und Frankfurt a.M. 1958
Burhoff, A.	Besteuerung des Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes, 2. Auflage, Herne und Berlin 1951

Eckardt, H.	Die Substanzerhaltung industrieller Betriebe, Beiträge zur Betriebswirtschaftlichen Forschung, Köln und Opladen 1963, Heft 19
Esser, J.	Funktionen und Auswirkungen der verschiedenen Abschreibungsmethoden im Blickpunkt der praktischen Betriebswirtschaft. Institut für Finanzen und Steuern, Bonn 1957
Esser, J. und Sturm, H.	Die Steuerbelastung der gewerblichen Wirtschaft, Heft 26, Band 6 des Instituts "Finanzen und Steuern", Bonn 1962
Esser, J.	Die steuerliche Belastung der Eisen- und Stahlindustrie in der Bundesrepublik und in Frankreich, Schriftenreihe der Wirtschaftsvereinigung Eisen- und Stahlindustrie, Düsseldorf 1963
Falk, R.	Die wirtschaftlichen Auswirkungen von Kriegsschäden auf die Beherbergungsbetriebe, Heidelberg 1944
Fischer, G.	Allgem. Betriebswirtschaftslehre, Band I, Die Betriebsführung, Heidelberg 1957
Flohr, G.	Die zeitraumbezogene Bilanzierung in ihrer Bedeutung als finanzwirtschaftliche Ergebnis-, Vorschau- und Kontrollrechnung, Mannheim 1956
Fourastié, J.	Die große Hoffnung des 20. Jahrhunderts, 3. Auflage, Köln-Deutz 1954
Geldmacher, E.	Wirtschaftsunruhe und Bilanz, 1. Teil, Grundlagen und Technik der bilanzmäßigen Erfolgsrechnung, Berlin 1923
Giersch, H.-H.	Investitionsfinanzierung und Besteuerung. Beiträge zur betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, Band 3, Wiesbaden 1961
Glücksmann, R.	Betriebslehre der Gaststätte, Berlin 1932
Gottel, H.	Steuerrecht, Schaeffers Grundriß des Rechts und der Wirtschaft, Düsseldorf 1949
Großmann, H.	Steuern und Abgaben als Kostenfaktor, Veröffentlichung des RKW, Nr. 80, 1932
Großmann, H.	Abschreibung und Steuer, II. Auflage, Berlin und Wien 1930

Gübbels, B.	Handbuch der steuerlichen Abschreibung, 3. Auflage, Köln 1961
Gurtner, H.	Die wirtschaftliche Bedeutung des Schweizer Hotelgewerbes, Basel 1939
Gutenberg, E.	Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, I. Band: Die Produktion, 8. Auflage, Berlin, Göttingen, Heidelberg 1961 2. Band: Der Absatz, 4. Auflage, Berlin, Göttingen, Heidelberg 1962
Gutenberg, E.	Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, Die Wirtschaftswissenschaft, Wiesbaden 1958
Gutenberg, E.	Betriebswirtschaftslehre als Wissenschaft, Krefeld 1957
Gutenberg, E.	Untersuchungen über die Investitionsentscheidungen industrieller Unternehmen, Köln und Opladen 1959
Guyer, E.	Das Hotelwesen, 2. Auflage, Zürich 1885
Hammers, P.	Dauerschulden in der Gewerbesteuer, Schriftenreihe des Instituts für Steuerrecht an der Universität zu Köln, Band 28, Düsseldorf 1962
Hasenack, W.	Buchhaltung und Abschluß, Band I, Essen 1954
Hasenack, W.	Betriebsvergleich, Substanzwert- und Betriebserhaltungsprobleme. Buchbesprechung zu Schnettler, Betriebsanalyse, BFu P 1961
Harris, Kerr, Forster & Company	Trends in the Hotel Business
Hax, K.	Die Substanzerhaltung der Betriebe, Köln und Opladen 1957
Heinen, E.	Betriebswirtschaftliche Kostenlehre I, Grundlagen, Wiesbaden 1959
Heinen, E.	Die Zielfunktion der Unternehmung, Wiesbaden o.J.
Hellmich, H., Gater, R., Kamp, J.	Die Erhaltung der Substanz und der Leistungsfähigkeit unter wirtschaftlichen und steuerlichen Gesichtspunkten, Essen 1952

Hendrikson, K.H.	Die Technik der Kreditwürdigkeitsprüfung, Wiesbaden 1956
Hermann-Heuer	Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer
Horwarth & Horwarth	Hotel Operations in 1960
Hopfner, H.	Das Wertproblem im Jahresabschluß, Dissertation München 1959
Hunziker, W., Krapf, K.	Grundriß der Allgem. Fremdenverkehrslehre, Zürich 1942
Jakob, A.	Betriebserhaltung kommunaler Eigenbetriebe. Beiträge zur betriebswirtschaftlichen Forschung, Köln und Opladen 1963
Jehle, K.	Die Problematik einer Arbeitszeitverkürzung im Hotel- und Gaststättengewerbe, Dissertation München 1961
Kolms, G.	Finanzwissenschaft II. Sammlung Göschen, Band 391, Berlin 1960
Konrad, A.	Zahlungsbilanzstörungen und wirtschaftliches Wachstum. Dargestellt am Beispiel der Ver. Staaten von Amerika und Westeuropas 1950 - 1959, Berlin 1962
Kosiol, E.	Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, 2. Band, Der Absatz, Berlin, Göttingen, Heidelberg 1962
Kosiol, E.	Anlagenrechnung, Wiesbaden 1955
Krieghoff, H.	Technischer Fortschritt und Produktivitätssteigerung, Berlin 1958
Kümmel, R.	Probleme des Scheingewinns und der Scheingewinnbesteuerung, Dissertation Nürnberg 1956
Lehmann, M.R.	Industriekalkulation, 4. Auflage, Stuttgart 1951
Leitner	Wirtschaftslehre der Unternehmung, Berlin und Leipzig 1926
Liebl, J.	Kapitalerhaltung und Bilanzrechnung, Heft 6 der Veröffentlichungen zur Betriebswirtschaft, Wolfenbüttel 1954

Lipfert, H.	Einführung in die Währungspolitik, München 1964
Lissok, H.	Der deutsche Hotelpreis von 1925-1958, Beiträge zur Fremdenverkehrsforschung, Heft 8, Berlin 1964
Littmann, E.	Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, 7. Auflage, Stuttgart 1962
Lotz, G.	Gegenwartsprobleme des Hotelwesens, Dissertation München 1933
Ludwig, E.	Die Entwicklung des Raumes von Ruhpolding, Dissertation, Frankfurt a.M. 1958
Mahlberg, W.	Der Tageswert in der Bilanz, Leipzig 1925
	Bilanz- und Betriebsanalyse, Wiesbaden 1960
Mellerowicz, K.	Kosten und Kostenrechnung I, Theorie der Kosten, 2. Auflage, Berlin 1951
Mellerowicz, K.	Kosten und Kostenrechnung II, Kostenrechnung, Berlin-Leipzig 1936
Menges, G.	Wachstum und Konjunktur des deutschen Fremdenverkehrs 1913 bis 1956, Frankfurt a.M. 1959
Mering, O. v.	Die Steuerüberwälzung, Jena 1928
Mombert, F.	Die Wirkungen der Kostensteuern im Konjunkturzyklus, Kiel 1935
Münch, T.	Das Hotelunternehmen, Zürich-Leipzig 1930
Ostendorf, B.	Grundsteuer, Buchreihe "Finanz und Steuer", Band 34, Stuttgart 1962
Polak, N.J.	Grundzüge der Finanzierung mit Rücksicht auf die Kreditdauer, Berlin und Wien 1926
Prion, W.	Die Lehre vom Wirtschaftsbetrieb, 2. Buch, Der Wirtschaftsbetrieb als Wirtschaft (Unternehmung), Berlin 1935
Reinhardt, E.	Deutsche Finanzpolitik, hrsg. von Boesler, W., Berlin 1935

Rieger, W.	Einführung in die Privatwirtschaftslehre, Nürnberg 1928
Rieger, W.	Über Geldwertschwankungen, Stuttgart 1938
Rössle, K.	Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 3. Auflage, Stuttgart 1953
Ruchti, R.	Die Abschreibung, Stuttgart 1953
Sanding, C.	Die Führung des Betriebes, Stuttgart 1953
Schäfer, E.	Die Unternehmung, Köln und Opladen 1955
Scherpf, P.	Handelsbilanz-Steuerbilanz, Berlin 1941
Schieb, B.	Fragen der Kapitalerhaltung und Finanzierung, Wolfenbüttel o.J.
Schmalenbach, E.	Grundlagen der dynamischen Bilanzlehre, 3. Auflage, Leipzig 1925
Schmalenbach, E.	Die steuerliche Behandlung der Scheingewinne, 2. und 3. Auflage, Jena 1922
Schmalenbach, E.	Der freien Wirtschaft zum Gedächtnis, 3. Auflage, Köln-Opladen 1949, S. 31
Schmalenbach, E.	Kostenrechnung und Preispolitik, Köln und Opladen 1956
Schmalenbach, E.	Dynamische Bilanz, 12. Auflage, Köln 1956
Schmidt, F.	Der Wiederbeschaffungspreis des Umsatztages in Kalkulation und Volkswirtschaft, Berlin 1923
Schmidt, F.	Die organische Tageswertbilanz, 3. Auflage, Wiesbaden 1951
Schmidt, F.	Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Wiesbaden 1952
Schmidt, G.	Das Kapital und seine Besteuerung, Berlin 1959
Schmitt-Degenhardt/ Lindner	Vermögensteuer, 4. Auflage, Buchreihe Finanz und Steuern, Band 6, Stuttgart 1964
Schneider, E.	Einführung in die Wirtschaftstheorie, 7. Auflage, Tübingen 1961

Schneider-Zartmann, Martin	Familienunternehmen und Unternehmertestament, Heidelberg 1963
Schnettler, A.	Betriebsanalyse, 2. Auflage, Stuttgart 1960
Schuster, E.	Das Einkommen, Tübingen 1926
Seiler, F.	Das Problem der Hotelsanierung im Lichte der Währungsanpassung, Separatdruck o.J.
Seligmann, E.R.A.	Die Lehre von der Steuerüberwälzung, Jena 1927
Sommerfeld, H.	Der Unternehmer als Verwalter von Volksvermögen, Hamburg 1934
Sonderegger, F.	Das Prinzip der Erhaltung der Unternehmung als Grundproblem der modernen Betriebswirtschaftslehre, Bern 1950
Thiel, R.	Übertragung stiller Reserven, Schriftenreihe "Steuerrecht und Steuerpolitik", heft 4, Heidelberg 1965
Wacker, G.F.	Die Steuerwirkungen im Industriebetrieb, Nürnberg-Düsseldorf-Berlin 1963
Wälischmüller, M.	Problematik der Klassifizierung gastgewerblicher Betriebe, Dissertation, München 1959
Walb, E.	Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe, Berlin/Wien 1926
Walb, E.	Finanzwirtschaftliche Bilanz, 2. Auflage, Duisburg 1948
Walb, E.	Die Probleme der Scheingewinne, Freiburg 1921
Walther, A.	Einführung in die Wirtschaftslehre der Unternehmung, 1. Band, Der Betrieb, Zürich 1947, 2. Band, Die Unternehmung, Zürich 1953
Walther, A.	Hotelrechnungswesen nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen, Bern 1947
Weil, Th.	Grundstücksschätzungen, 4. Auflage, Düsseldorf, Lohhausen, 1953

Weilbach, E. — Permanente Kapitalbedarfsrechnung, finanzielle Unternehmensführung mittels Bewegungsbilanzen, Grundlagen und Praxis der Betriebswirtschaft, Band 4, Berlin 1965

Wöhe, G. — Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 6. Auflage, Berlin und Frankfurt a.M. 1965

Wöhe, G. — Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Band I, Berlin und Frankfurt a.M. 1962
Band II, 1. Halbband, Berlin und Frankfurt a.M. 1963,
2. Halbband, Berlin und Frankfurt a.M. 1965

II. Aufsätze

Bankmann, J. — Abschreibungen auf das Anlagevermögen und die Besteuerung von Scheingewinnen. In: DB 1962, S. 73

Bauer, W. — Die Bewegungsbilanz und ihre Anwendung, insbesondere als Konzernbilanz. In: ZfhwF, 1926, S. 490

Bellinger, B. — Offene Fragen der betrieblichen Substanzerhaltung. In: Gegenwartsfragen der Unternehmung, Wiesbaden 1961

Bender, K. — Zur betriebswirtschaftlich richtigen Errechnung der Scheingewinne. In: NB 1952. In: DB 1962, S. 74

Berg, K. — Zur Problematik der Scheingewinnbesteuerung; In: NB 1956, S. 61

Bombach, G. — Von der Neoklassik zur modernen Wachstums- und Verteilungstheorie. In: Schweizerische Zeitschrift für Volkswirtschaft und Statistik, Nr. 3, Sept. 1964

Bühler, O. — Diskussionsbeiträge. In: Band 7 der Schriftenreihe des Instituts der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf 1954

Bundschuh, H. — Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand. In: Hotel-Restaurant, Heidelberg 1960, S. 425

Busse v. Colbe, W. — Substanzerhaltung. In: HdBW, 3. Band, 3. Auflage, Stuttgart 1960, Spalte 5310

Le Coutre, W. — Bewegungsrechnung. In: Lexikon des kaufmännischen Rechnungswesens (Bott), 1. Band, Stuttgart 1955, Sp. 471

Eckardt, H. — Das Ziel der leistungsäquivalenten und entwicklungsadäquaten Substanzerhaltung. In: BF u Pr 1961

Endres, W. — Die Problematik der abfallenden Abschreibung. In: ZfH 1953, S. 116

Fähnrich, H. — Schätzung im Steuerrecht, In: StWK, Gruppe 3, S. 374

Fettel, J. — Geldliche und güterliche Begriffe in der Betriebswirtschaftslehre. In: ZfB 1951

Findeisen, F. — Unternehmung und Steuern. In: Archiv der Fortschritte betriebswirtschaftlicher Forschung und Lehre, Leipzig 1924

Flohr, G. — Bewegungsbilanzen in Geschäftsberichten deutscher Aktiengesellschaften. In: Die WP 1964, S. 313

Geldmacher, E. — Gegen den Substanzschwund in den Betrieben. Industriekurier Nr. 23 und 26, 1952

Gercke, F.E. — Wesen und Aufgabe der Bewegungsbilanz. In: DB 1954, S. 373

Gnam, A. — Scheingewinne, Scheinverluste - eine Interessenkollision zwischen Volkswirtschaft und Betriebswirtschaft? In: NWB 1952

Görres, P. — Zur Scheingewinnbesteuerung. In: BB 1955

Hax, K. — Die Bedeutung der Abschreibungs- und Investitionspolitik für das Wachstum industrieller Unternehmen. In: Industriebetrieb und industrielles Rechnungswesen, Köln und Opladen 1961

Hax, K. — Die Bedeutung der betrieblichen Abschreibungs- und Investitionspolitik für das wirtschaftliche Wachstum der modernen Industriestaaten. In: ZfhF 1958, S. 250

Heinen, E. — Buchbesprechung zu Hax. Die Substanzerhaltung der Betriebe. In: ZfhF 1959

Helpenstein, F. — Steuern als Kosten. In: der praktische Betriebswirt, Berlin-Leipzig 1936

Hintner, C. — Die Riegersche Bilanzlehre, ZfHK 1930

Hintner, O. — Eigen- und Fremdkapital in betriebswirtschaftlicher Sicht. In: Zur Finanzpolitik der Unternehmung, Berlin 1963

Hintner, O. — Neue Formen der mittel- und langfristigen Kreditgewährung und ihre Bedeutung für den Fremdenverkehrsbetrieb. In: AHGZ Nr. 28 1964, S. 33

Husemann, H. — Scheingewinne bei Abschreibungen vom Anschaffungswert. In: DB 1952, S. 599

Judeich, W.	Der Begriff des Erhaltungsaufwands. In: BB 1962, S. 636
Kratzert, F.	Nochmals die Steuerinflation. In: ZfB 1955, S. 175
Kühn, R.	Der BFH und die Einheit der Steuerrechtsprechung. In: BB, S. 313
Lohmann, M.	Abschreibungen, was sie sind und was sie nicht sind. In: Der Wirtschaftsprüfer 1909, S. 353
Lotz, G.	Ungelöste steuerliche Probleme des Hotelgewerbes. In: AHGZ 1961, Nr. 40, S. 7
Lotz, G.	ERP-Kredite früher und heute. In: Hotel-Restaurant, Nr. 5, 1961, S. 145
Mann, F.K.	Überwälzung der Steuern. In: HdSW, Jena 1928, S. 341
Münstermann, H.	Betriebswirtschaftliche Probleme der Kapitalerhaltung. In: Betriebswirtschaftslehre und Wirtschaftspraxis, Berlin 1961
Neddermeyer, W.	Auswirkungen von Geldwertänderungen bei den Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens. In: DB 1956, S. 1526
Neubert, H.	Anlagenfinanzierung aus Abschreibung, ZfH N.F., 3. JG. 1951
Nicklisch, H.	Wirtschaft und Recht. In: Zeitschrift für HfuH 1929
Ott, A.E.	Technischer Fortschritt. In: Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Tübingen 1958, Band 10, S. 302 ff
Ottei, F.	Die Steuerinflation. In: ZfB 1954, S. 279
Pohmer, D.	Zum Thema Gutachten des Obersten Finanzgerichtshofes (OFH) über die Zulässigkeit des Last in - Firstout (Lifo) - Verfahrens und des First in - First out (Fifo) - Verfahrens. In: W Pg 1950, S. 373
Rieger, W.	Der organische Tageswert in der Bilanz. In: Archiv für Sozialwissenschaften, Band 64, S. 143

Riegg, L.	Die Bauleitung, München 1957, S. 552
Ruberg, C.	Externe Bilanzänderungsrechnung zur Beurteilung der Mittelbeschaffung und Mittelverwendung in der Unternehmung. In: ZfB 1960, S. 470
Schäfer, E.	Abschreibungen und Finanzierung. In: ZfhF 1955, S. 137
Scherpf, P.	Betrieb und Steuer. In: BfuP 1952, S. 424
Schieb, B.	Grundsätzliche Probleme der Kapitalerhaltung. In: Fragen der Kapitalerhaltung und Finanzierung. Veröffentlichungen zur Betriebswirtschaft, Heft 3, Wolfenbüttel 1949
Schindele, W.	Grundstücke und Gebäude in der Bilanz. In: BB 1964, S. 1166
Schmalenbach, E.	Über den Zweck der Bilanz. In: ZfhF 1910/11, S. 386
Schmidt, R.-B.	Die Kapitalerhaltung der Unternehmung als Gegenstand zielsetzender und zielerreichender Entscheidungen. In: Organisation und Rechnungswesen, Berlin 1964
Schönfeld, H.-H.	Bewegungsbilanz. In: HdB, Band I, 3. Auflage, Sp. 1048, Stuttgart 1956
Schulz-Mehrin	Kalkulatorische Kosten. In: Der praktische Betriebswirt, Nr. 5/6, Stuttgart 1950
Thiel, R.	Methodologische Gedanken zur Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter. In: DB 1959, S. 898
Van der Velde	Amtliche Tabellen für betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer. In: DB 1957
Verhülsdonk, R.	Zur Theorie der Bewegungsbilanz und ihrer praktischen Anwendung, eine kritische Auseinandersetzung. In: BB 1953, S. 850
Verhülsdonk, R.	Zur Theorie der Bewegungsbilanz. In: BB 1954, S. 310

III. Veröffentlichungen des Deutschen Wirtschaftswissenschaftlichen Instituts für Fremdenverkehr an der Universität München

Gabsa, G.	Die Bedeutung des Fremdenverkehrs für das Steueraufkommen des Staates und der Gemeinden. In: Fremdenverkehrswirtschaft und Fremdenverkehrswerbung. Schriftenreihe o.J.
Geigant, F.	Die Standorte des Fremdenverkehrs, Heft 17, 1962, Schriftenreihe
Hintner, O.	Probleme der Finanzierung bei Fremdenverkehrsbetrieben. Jahrbuch für Fremdenverkehr, 11./12. Jahrg., 1963/64
Hubrich, U.	Betriebsstruktur und Besteuerung des Hotel- und Gaststättengewerbes, Heft 14, 1959, Schriftenreihe
Koch, A.	Die Ausgabenstruktur im Fremdenverkehr. Jahrbuch für Fremdenverkehr, 9. Jahrg., 1961
Koch, A.	Die Auswirkungen der Verkehrsentwicklung auf den Tourismus. Jahrbuch für Fremdenverkehr, 13. Jahrg., 1965
Koch, A. und Hoffmann, H.	Ferienregelung - Eine Untersuchung über die Bedeutung der Schulferienregelung und der Betriebsferienpraxis für die Fremdenverkehrswirtschaft, insbesondere für das Gaststätten- und Beherbergungsgewerbe in Saisonorten, und Vorschlag einer anderen Schulferienregelung. Erschienen als Sonderreihe Nr. 7, 1965
Koch, A. und Jaeger, R.	Ergebnisse des Hotelbetriebsvergleichs 1963/64. Erschienen als Sonderreihe Nr. 8 1966
Liebl, G.	Ergebnisse des Hotelbetriebsvergleichs 1960 und 1961. Erschienen als Sonderreihe 1963
Liebl, G.	Ergebnisse des Hotelbetriebsvergleichs 1962. Erschienen als Sonderreihe 1965
Pfister, B.	Die wirtschaftliche und gesellschaftliche Entwicklung in der Bundesrepublik und deren Auswirkungen auf die Fremdenverkehrswirtschaft. Jahrbuch für Fremdenverkehr, 13. Jahrg., 1965

Risch, P.	Der internationale Hotelbetriebsvergleich und seine Erkenntnisse für die Praxis. Jahrbuch für Fremdenverkehr, Heft 2, 6. Jahrgang
Rössle, K.	Die Problematik der Wirtschaftlichkeitsprüfung im Fremdenverkehr. Jahrbuch für Fremdenverkehr, 1. Jahrgang, Heft 1, 1952/53
Schulz, H.	Ergebnisse eines Betriebsvergleichs in Hotelbetrieben, Heft 9, 1956, Schriftenreihe
Schulz, H.	Ergebnisse vergleichender Untersuchungen in der Hotellerie, Heft 16, 1961, Schriftenreihe
Walterspiel, G.	Ursache und Bedeutung immaterieller Faktoren im Hotelbetrieb. Jahrbuch für Fremdenverkehr, 3. Jahrgang, Heft 1, 1954/55

IV. Sonstiges

Statistische Berichte und Ergebnisse des Statistischen Bundesamtes, Wiesbaden

Metall-Statistik der Metall-Gesellschaft AG., Frankfurt a.M.

Untersuchungen des Instituts für Betriebswirtschaft im Fremdenverkehr, Heidelberg, Handelsblatt, Industriekurier

Urteilsverzeichnis

Gericht	Datum	Fundstelle		Seite
RFH	26. 6.1935	RStBl	1935	1469
"	16.12.1936	"	1937	272
"	16. 2.1938	"	1938	770
"	21.12.1938	"	1939	309
"	15. 3.1939	"	1939	758
"	19. 4.1944	"	1944	626
OFH	28. 2.1948	StBl	1950	462
BFH	26. 6.1951	BStBl	1951	211
"	9. 7.1953	III	1953	245
"	19.11.1953	III	1954	18
"	1. 3.1955	BStBl	1955	144
"	15. 2.1955	III	1955	172
"	3. 3.1955	BStBl	1955	222
"	17. 7.1956	III	1956	316
"	14. 8.1956	III	1956	321
"	27. 6.1957	BStBl	1957	301
"	20.11.1958	BB	1959	147
"	16.12.1958	III	1959	77
"	2. 6.1959	III	1959	323
"	14. 9.1960	III	1960	136
"	1. 3.1960	III	1960	198
"	23. 6.1961	III	1961	401
"	23. 6.1961	III	1961	403
"	17.10.1961	III	1962	48
"	4. 1.1962	III	1962	187
FG Nürnberg	30.10.1956	EFG	1957	154
FG Kassel	15. 9.1959	EFG	1960	94
BverfG	9. 3.1962	BStBl	1962	195

Verzeichnis der Abkürzungen

a.a.O.	=	am angegebenen Ort
Abs.	=	Absatz
Abschn.	=	Abschnitt
AfA	=	Absetzung für Abnutzung
AfaA	=	Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung
Amtl.Slg.	=	Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs (Bundesfinanzhofs)
AO	=	Abgabenordnung
BB	=	Der Betriebs-Berater
BewDV	=	Durchführungsverordnung zum Bewertungsgesetz
BewG	=	Bewertungsgesetz
BFH	=	Bundesfinanzhof
BFuP	=	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
BGB	=	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBl	=	Bundesgesetzblatt
BGH	=	Bundesgerichtshof
BStBl	=	Bundessteuerblatt
DB	=	Der Betrieb
DMBG	=	DM-Bilanzgesetz
DMEB	=	DM-Eröffnungsbilanz
DPrB	=	Der praktische Betriebswirt
DStBl	=	Deutsches Steuerblatt
DStZ	=	Deutsche Steuerzeitung
EFG	=	Entscheidungen der Finanzgerichte
ESt	=	Einkommensteuer
EStDV	=	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	=	Einkommensteuergesetz 1964
EStR	=	Einkommensteuerrichtlinien
FA	=	Finanzamt
FG	=	Finanzgericht
FR	=	Finanz-Rundschau
GewStDV	=	Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung

GewStG	=	Gewerbesteuergesetz
GewStR	=	Gewerbesteuerrichtlinien
HdBW	=	Handwörterbuch der Betriebswirtschaft
HdSW	=	Handwörterbuch der Sozialwissenschaften
KStDV	=	Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung
KStG	=	Körperschaftsteuergesetz
KStR	=	Körperschaftsteuerrichtlinien
LAG	=	Lastenausgleichsgesetz
NB	=	Neue Betriebswirtschaft (Beilage zum Betriebs-Berater)
NSt	=	Neues Steuerrecht A bis Z
NWB	=	Neue Wirtschaftsbriefe
OFD	=	Oberfinanzdirektion
OFH	=	Oberster Finanzgerichtshof
RFH	=	Reichsfinanzhof
RGBl	=	Reichsgesetzblatt
RStBl	=	Reichssteuerblatt
RWP	=	Rechts- und Wirtschaftspraxis, Blattei-Handbuch
Sp.	=	Spalte
StuW	=	Steuer und Wirtschaft
UStDB	=	Umsatzsteuer-Durchführungsbestimmungen
UStG	=	Umsatzsteuergesetz
VStDV	=	Vermögensteuer-Durchführungsverordnung
VStG	=	Vermögensteuergesetz
WP	=	Der Wirtschaftsprüfer
WPg	=	Die Wirtschaftsprüfung
ZfB	=	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfhF	=	Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung
ZHH	=	Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis

Lebenslauf

Am 10. August 1936 wurde ich in Bad Reichenhall als Sohn des Geschäftsführers des Bayerischen Brauerbundes Hans Gugg und seiner Ehefrau Magda geboren.

In Bad Reichenhall ging ich auch in die Volks- und Oberrealschule. Nach einer abgeschlossenen Lehrzeit in einem Münchner Industriebetrieb studierte ich in München an der Ludwig-Maximilians-Universität Betriebswirtschaft. An dieser Universität blieb ich mit Ausnahme von 1959, als ich an der State University of New York immatrikuliert war. Im Frühjahr 1963 legte ich die Diplom-Prüfung ab und bin - nach einer 1 1/2 jährigen Mitarbeit bei einem Steuerberater - seit Juli 1965 als Assistent am Deutschen Wirtschaftswissenschaftlichen Institut für Fremdenverkehr an der Universität München angestellt.

München, den 12. Juni 1968